

近代スウェーデンにおける原価計算の標準化運動

—1920年代より1930年代中葉にかけて—

Om Standardisering av Kostnadsberäkning i nutida Sverige

—från 1920-talet till 1930-talets mitt—

大 野 文 子

目 次

—はじめに—

1. H. Roy Schultz の1923提案より STF の1934年基礎プランの形成に向けて

2. STF の1934年基礎プラン：その主たる提案

—むすびに—

— はじめに —

時期的に、近代スウェーデンの様々な会計問題について一般的な関心が高まり、実務的にも理論的にも各界での論議が本格的に開始し、近代スウェーデンの会計問題の全体像が素朴ながらも明らかになってくるのは、いわゆる戦間期（第1次世界大戦の終熄より第2次世界大戦の勃発まで）とりわけ20世紀20年代頃から30年代中葉頃であった。

例えば、1920年代後半には広く産業界で普及していた有形固定資産の減価償却に関わる「1クローネ勘定」・秘密積立金形成の実務を背景に、同国の近代会計学の始祖ともいふべき O. Sillén は、理論家及び実務家として、その主著の一つ「より新しい貸借対照表評価諸原則」(Balansvär-

deringsprinciper, 1. uppl., 1931, 10. uppl., 1970) で貸借対照表評価諸原則の最上位の原則として「景気調整の原則」を措定し、同国の貸借対照表評価論のあり方として同国の貸借対照表評価実務擁護論を提唱した。このような貸借対照表評価諸原則論は、その後同国の全体的な財務会計論の形成・発展に繋がり、同時にその方向性を規定する主要な一因となった。或いはまた Albert ter Vehn は、この小稿で問題とする原価計算の統一的な用語とその処理手続きの確立の過程として展開してきた同国の原価計算の標準化運動に続いて、20世紀30年代末葉より「スウェーデン機械工業連合」(Sveriges Mekanförbund)を中心として推進される「M-プランネン」(機械工業連合標準コンテンプラン：Mekanförbundets Normalkontoplan)の作成作業とりわけその注解によって会計上の諸概念の明確化と工業会計或いは原価計算論研究に着手することを媒介として管理会計論の生成・発展への道を開く主要な契機の一つとなった。この時期には、こうした財務会計論と管理会計論という会計学の二大領域の形成或いは体系化の兆しと同時に、他方、同国の会計問題に関わる幾つかの法的整備も進行した。例えば、20世紀20年代末葉の会計法(1929 års Bokföringslag)及び第2次世界大戦終熄後の同国の経済状況に関する予測を射程に入れて、この大戦終熄直前に制定された1944年株式会社法(1944 års Aktiebolag)というようないわゆる制度会計に関わる一般的な法的整備の他に、20世紀30年代末葉には、国家の明確な経済政策的な意思に沿って制度化された「自由減価償却」や「投資準備金」というような景気調整的な租税制度の導入、20世紀20年代末葉に勃発した大恐慌を背景、国際コンツェルンとして当時著名であったI. Kreuger 帝国の崩壊による粉飾経理の発覚と国際的な調査団による査察を契機として、30年代を通じて外部監査制度の整備に対する社会的な関心の増大等、その左証としてあげることができる⁽¹⁾。

この小稿の目的は、さしあたりスウェーデンのいわゆる戦間期とりわけ20世紀20年代頃から30年代中葉頃にかけて浮上していた同国の会計問

題のこうした大まかな流れを念頭におきながら、この時期に同国の産業合理化運動の一環として展開された原価計算の標準化運動について、その主要な論点を明らかにすることである。同国のこの時期の原価計算の標準化運動は、総原価計算における統一的な用語の確立を求める運動として開始した。その作業は、後述のように、H. Roy Schultz の1923年の私的な提案を起点として進行し、1930年代前半には二つの社会的な提案として結実した。即ちその一つは、SIS の1931年6月の「工業総原価計算の統一的用語に関する諸基準」(Normer rörande enhetlig terminologi vid industriell självkostnadsberäkning)、他の一つは、STF の手になる「総原価計算の統一的な手続きに関する提案」(ett förslag till enhetlig förfarande vid självkostnadsberäkning)である。一般には前者は、いわゆる1931年の「SIS-諸基準」(de SIS-normerna)、後者は、いわゆる1934年の「STF-プランネン」(de STF-planen)として知られている⁽¹⁾。

(SIS も STF も20世紀初頭以来スウェーデンにおける産業合理化運動を担ってきた団体であるが、それについては後述する。)本稿は、これらの提案を手掛かりとして、同国の原価計算の標準化運動の主要な論点を明らかにする。その伏線にある関心事は、スウェーデンが、同国の古典的な経済史家によれば、構造的な失業問題を内在させた「繁栄の時代」⁽³⁾、現代経済史家によれば、経済的に「苦難の時代」⁽⁴⁾と呼ばれた20世紀20年代の後、30年代のいわゆる「組織化された資本主義の時代」⁽⁵⁾の開幕を迎えて、この原価計算の標準化運動が、上記のような様々な会計問題との関わりの中で、総体としてスウェーデンの近代会計の全体像の形成にどのような形で寄与し、同国の近代会計が20世紀30年代に開始するスウェーデン的な混合経済体制の形成に対してどのような機能を果たすことになるかという問題である。

〈注〉

- (1) スウェーデンの20世紀20年代より30年代における主要な会計問題について

ては、現在、別に執筆中の I. Kreuger の粉飾経理問題に関する論稿を除いて、下記の一連の拙稿でとりあげている。「スウェーデンにおける近代会計学の形成—概観（1900年より1945年まで）—」（1）・（2）・（3）、明治大学短期大学紀要第58号1996年2月・第59号1996年3月・第60号1997年1月、「スウェーデンにおける投資準備金制度の基本構造 1938—1955」明治大学短期大学紀要第61号1997年2月、「O. Sillén の貸借対照表評価諸原則論—その論理構造を中心として—」明治大学短期大学紀要第63号1998年3月、「近代スウェーデンにおける原価計算論研究の足跡：概観（1900年より1945年まで）」明治大学短期大学紀要第65号1999年3月、「スウェーデンにおける自由償却（1938—1955年）」明治大学短期大学紀要第66号2000年3月等。なおこれらの拙稿を執筆するために利用した諸文献は、本稿で特に引用しない限り、記載しない。

- (2) Ilmar Roots, Varför ska kostnad vara en periodiserad utgift? Redovisningsgrundbegrepp i historiskt perspektiv, I: Balans, 6-7/1997, FAR Årgång 23, s. 43.
- (3) G.A. Montgomery, The Rise of Modern Industry in Sweden, London, 1938, p. 233 and pp. 263-266, Eli F. Heckscher, An Economic History of Sweden, Haverd University Press, 1954etc.、なお1920年代のスウェーデンの経済事情については拙稿「スウェーデンにおける近代会計学の形成—概観（1900より1945年まで—）」（2）（明治大学短期大学紀要第59号1996年3月）で詳細に検討しているので、その委細は省略する。なおこの拙稿を執筆するために利用した諸文献も、本稿で特に引用しない限り、記載しない。
- (4) Lars Magnusson, An Economic History of Sweden, Routledge Explorations in Economic History, 2000, p. 160.
- (5) Scott Lars and John Urry, The End of Organized Capitalism, Polity Press, 1987.

1. H. Roy Schultz の1923年提案より STF の1934年基礎プランの形成に向けて

1.1. H. Roy. Schultz の提案：原価計算の標準化問題の台頭

戦間期のスウェーデンにおける原価計算の標準化運動は、総体として

同じくこの時期とりわけ20世紀20年代を中心とした同国の産業合理化運動を背景として、或いはそれと密着しながら、総原価計算における統一的な用語を確立する運動として台頭した。

この運動の起点は、当時、ASEA 社 (Allmänna Svenska Elektriska Aktiebolag) の営業簿記主任で工学士の H. Roy. Schulz が、工学専門誌「Teknisk Tidskrift」に1923年に寄稿した「工業総原価計算の統一性」(Enhetlighet i industriell självkostnadsberäkning) という論文であった⁽¹⁾。

かれは、この論文の執筆の主要な動機として、様々な工的諸企業が、製品の価格設定目的で原価計算を利用しうするためには、何よりも先ず原価計算とりわけ総原価計算の統一的な計算方法を確立する必要性のあることを指摘した。その上でかれは、戦中・戦後のインフレーションとその終熄と殆んど同時的に到来した1920年の戦後恐慌とそれに続く不況の下で原価計算をする場合特に十分に考慮すべき問題として、価格変動、売上高の規模の変化、製品の様々な種類と原価との関係をあげた。そこよりかれは、少なくとも原価計算の場合全ての企業が承認し統一的に適用すべき原則として、次の原則を提示した。第一に、価格変動が総原価計算に及ぼす影響を考慮して、全ての原価は、現在価額(nuvärde) (再調達価格 återskaffningspris) で評価するべきである。総原価計算を経常的な計算として複式簿記機構の中に組入れている場合 (即ちかれの言葉によれば、原価簿記 kalkylerande bokföring が存在する場合)、帳簿上の原始取得調達原価 (de ursprungligen bokförda anskaffningskostnaderna) は、それ故に評価替 (omvärdering) するべきである。この場合現在価額と帳簿上の原始取得調達原価の差額は、評価替勘定 (omvärderingskonton) で処理するべきである。再評価は、全ての原価要素について実施するべきである。(したがってまた減価償却費の計算についても実施するべきである。) 再評価は、原価要素については消費の都度、完成品については発送或いは倉出の都度、実施するべきである。即

ち帳簿上の製造原価は、消費の時点で妥当する製造原価に評価替すべきである。第二に、売上高の規模の変動が総原価計算に及ぼす影響を排除すべきである。それは、製造間接費配賦 (omkostnadspålägg) を正常年度の間接原価及び売上高 (normalårets omkostnader och omsättning) を基礎として計算することによるべきである。正常年度の売上高は、売上高の最大年度 (maximalåret) の75%とするべきである。第三に、製品の様々な種類と原価との関係は、製造間接費 (tillverkningsomkostnad) を三つのグループに区分し、様々なやり方で製品で配分することによって、製品の様々な種類と原価との関係を考慮すべきである。例えば、間接材料費 (materialomkostnader)、間接労務費 (arbetsomkostnader)、間接基礎価額 (grundvärdeomkostnader) に区分し、間接材料費は、直接材料費に比例して、間接労務費は、先ず作業グループ別に区分し、次いで生産的な賃金・給料の規模に比例して、間接基礎価額は、基礎価額 (grundvärde) (製造原価マイナスそれらの間接費) に比例して配分すべきである⁽²⁾。

H. Roy. Schultz のこの提案それ自体は、20世紀20年代より30年代前半にかけてのスウェーデンにおける原価計算の標準化運動とりわけ原価計算の統一的な用語の確立という問題の一応の帰着点となった SIS の1931年提案 (SIS-förslaget av år 1931) (「暫定的な基準」 *provisorisk standard*) にも、それに続く原価計算の統一的な処理基準の確立を提案した STF の1934年基礎プラン (STF: s grundplan av år 1934) にも直結することはなかった⁽³⁾。それでも1923年の H. Roy Schultz の提案は、20世紀初頭頃から台頭してきた原価計算の標準化問題に対するスウェーデンの産業界からの要請、とりわけかれが当時直接的に関与していた ASEA 社に象徴されるような「原価計算の問題が最も複雑であると考えられていた産業界即ちエンジニアリング産業界」⁽⁴⁾からの要請を背景に、20世紀20年代より30年代前半にかけて同国で展開された原価計算の標準化運動における主要な論点を、私的な一経済人という立場であれ、

既に明確に提示していた。この点でスウェーデンの原価計算における標準化運動（即ち原価計算の統一的な用語の確立及び統一的な処理基準の確立という運動）の推進にとって、かれの私的なこの提案は、先駆的な意味を占めていたのである。後述のように、この提案が原価計算の標準化のために提示した原則は、後に SIS の最初の提案である1928年提案以来、第1次世界大戦の勃発頃までには既に特化された多国籍企業として世界史の舞台に登場していただいた同国の幾つかの巨大企業（例えば、本稿でスウェーデンにおける原価計算の統一化運動の問題でしばしば引き合いにだされる ASEA 社、L.M. Ericsson 社、SKF 社：Svenska Kullagerfabriken 社、Volvo 社等）⁽⁵⁾による賛否両論を惹起す火種を潜在させていた。本稿の主題は、専ら20世紀20年代より30年代前半におけるスウェーデンの原価計算の標準化運動とりわけ1923年の H. Roy Schultz の提案より SIS の1931年提案（「暫定的な基準」）の制定を経て STF の1934年基礎プランの公布に到る過程で問題となった主要な論点を明らかにすることに絞っている。とはいえスウェーデンで20世紀20年代に開始したこの運動は、STF の1934年基礎プランの提示の後、間もなくエンジニアリング産業を中心とした基本的な会計システムの開発・構築に向かい、やがて1945年にはかの著名な「M-プランネン」⁽⁶⁾として結実する。即ち STF の1934年基礎プランは、M-プランネンの構築の出発点であった。

近代スウェーデンにおける原価計算の標準化問題が台頭した1920年代とりわけその前半期はまた、近代スウェーデンにおける商業技術論／企業経済学に関する教育・研究上、原価計算論に関する論議が最も中心的な問題として浮上し、本格的な取組みが開始するようになった時期でもあった⁽⁷⁾。

近代スウェーデンにおける商業技術論／企業経済学の形成過程で先導的な役割を果たしたストックホルム商科大学（1909年設立）が、その設立当初以来20世紀10年代を通じて実施してきた原価計算論に関する教

育・研究は、O. Sillén が1913年に公刊した「工業総原価計算要綱」(Grunddragen i industriell självkostnadsberäkning, Aktiebolaget Nordisk Bokhandeln Stockholm) を別とすれば、20世紀初頭のドイツ原価計算論の台頭期における諸文献とりわけ技術論的経営学の流れに沿った諸文献より、近代的な原価計算の思考と技術を吸収することに力点を置いた。この時期の同大学を中心とした原価計算論の教育・研究が、20世紀初頭のドイツ原価計算論の台頭期における諸文献それ自体を正確に理解したか否か、その教育・研究が、その正確な理解を基礎に、ドイツ的な特殊性を勘案してスウェーデンの原価計算実務への適合化に向ける方策を模索したか否かは、定かではない⁽⁸⁾。

O. Sillén の「工業総原価計算要綱」(1913年)⁽⁹⁾の最大の関心事は、第一義的には原価計算と企業の価格政策或いは総原価の価格決定に対する影響という問題であった。同著は、総原価と総原価計算の概念規定をした上で、総原価と販売価格との関係を図示した。同著は、総原価計算の価格設定目的を第一義的なものとしながらも、併せてその経営管理目的にも言及し、製品単位当たりの総原価と収益性との関係を論じた。同著は、結論的に、総原価計算がその目的即ち価格決定と経営管理に役立つために総原価に上乗せされる利潤は、競争・カルテル・独占等の条件によって規定されると主張した⁽¹⁰⁾。即ち同著は、スウェーデンが遅れた資本主義的工業化過程に着手して以来、20世紀初頭より第1次世界大戦の勃発頃までにその過程を終了し、近代的な独占、それもスウェーデン的な特性をもったそれに転換しつつあるこの時期の著作として、総原価の計算の問題を独占と独占利潤の源泉(例えば同国の近代的な工業化過程にとって極めて重要であったこの時期に進展したカルテル形成・その工業化過程で主要な役割を果たした独自の技術革新・パテントの取得等)との関連を射程に入れていたのである⁽¹¹⁾。

同著は、その過程で製造間接費の認識(或いはその概念規定)と配賦問題を重視し、配賦基準としての価額基準法(直接材料費法・直接労務

費法・直接原価法）と時間基準法（機械作業時間法とりわけ個別機械時間法）の長短を説明し、併せて製造間接費の正確な把握のために部門別計算の必要性を示唆した。そして同著は、既に E. Schmalenbach の原価計算論に関する初期の一連の論文とりわけ1907/1908年の「株式会社の貸借対照表における生産原価としての一般経費」（Die Generalunkosten als Produktionskosten in der Bilanz der Aktiengesellschaft, ZfhF, 1907/08, 2. Jan. S. 161-172.）にふれ、そこで提示されている生産量（操業度）との関連を基軸とした原価分解の論理の重要性を指摘し、それとの関連で操業度の変動が原価計算とりわけ総原価計算に及ぼす影響に留意すべきことを示唆しつつも、この問題に立ち入りそれを吟味することは、同著の目標の範囲を超えとしてこれを退けていた⁽¹²⁾。

O. Sillén が、本著を執筆するに当たって入手していた原価計算論に関する基礎知識は、その教育的素養からみてドイツ経営学とりわけ技術論的経営学の流れに沿った人々の所説であったと推定されるが、最も直接的にそれを提供したのは、こうした人々の所説以上に、SIS の1928年提案を峻烈に批判した E. A. Forsberg の助言であった⁽¹³⁾。かれは、当時のスウェーデンの AB Separator 社の上級技師であり、同国における初期合理化運動の第一級の代表者としてテイラー主義の熱心な信奉者となり、同国の産業合理化運動を先導した。かれは、1912年より1928年までストックホルム工科大学（Tekniska Högskolan i Stockholm）の工業経済学の教授であった。その間、かれは、1916年に主著「工業経済学」（Industriell ekonomi, 1916）を公刊した⁽¹⁴⁾。その後 C. T. Sällfors がこの地位を継承した。かれもまた、同じく産業合理化運動の起動力となり、1928年には「スウェーデン産業連盟」（Sveriges Industriförbund）の傘下にある「株式会社産業情報サービス」（Aktiebolaget Industribyrån）の組織部門の主任として活動し、1936年に「産業における労働時間研究」（Arbetsstudier inom industrin, Stockholm, 1936）を出版した⁽¹⁵⁾。O. Sillén は、ドイツ経営学とりわけ技術論的経営学の流れに沿った人々より習得した

知識の上に、スウェーデンの工業経営上の現実的な諸問題に関与してきた工学技師達の実務的な経験を吸収つつ、総原価計算の一般的な指針を提示することに努めたように思われる⁽¹⁶⁾。

近代スウェーデンにおける1910年代の原価計算論に関する教育・研究のこのような基調が、20年代に入っても何時頃まで続いたかは定かではない。当面、問題としている1923年の H. Roy Schultz の提案が、近代スウェーデンにおける原価計算の標準化運動に関する最初の私的な提案として公表されたとき、この提案が、同国の1910年代の原価計算論に関する教育・研究の成果より直接的な示唆を受けたか否かも定かではない。ここでせいぜい指摘しうるのは、この提案にみられる原価計算実務上の問題点（例えば、操業度の変動が原価計算に及ぼす影響を排除するという問題）が、既に1910年代以来、原価計算論に関する教育・研究上も、組上に上っていたということである。

1910年代に開始した近代スウェーデンにおける原価計算論の教育・研究は、同国の原価計算の標準化問題が台頭した1920年代になると、この問題を商業技術論／企業経済学における中心的な問題の一つとして認識し、初期の基本的な動向より新しい動向へと展開しつつあった。ストックホルム商科大学は、設立当時制定した「1910年学習計画」(1910 års studieplan) を時代の要請にしたがってこの時期までに既に2回にわたり改訂した。(1917年及び1927年。)[1927年学習計画](1927 års studieplan)は、本項で問題としている原価計算の標準化運動における最初の社会的な提案である SIS の1928年提案の公表の1年前に改訂された。この学習計画は、原価計算が一般会計と結合していることを表象する⁽¹⁷⁾「原価会計」(cost accounting) という表題の二冊のアメリカの著作(著者不明)と、E. Schmalenbach の「原価計算と価格政策」(Selbstkostenrechnung und Preispolitik) の旧版 (Leipzig, 1926) の他に、O. Sillén が1925年1月22-24日に Oslo で行った「講義要綱」(ett föreläsningsreferat) として執筆した「工場組織と経営原価計算」(Fabrikorganisation og

driftkalkyler, Oslo, 1925) ⁽¹⁸⁾を盛り込んだ。2冊のアメリカの文献を盛り込んだのは、スウェーデンの学界は O. Sillén が1920年に行ったアメリカ研修旅行を契機として、アメリカのこの領域における新しい発展動向（とりわけ商品流通機構論／販売技術論等の問題を中心とした販売論の発展と工場組織論／原価計算論を中心とした管理会計論の発展）に注目し、折しも G. Törnqvist (1894-1963年) が、ストックホルム商科大学卒業後、コロンビア大学で修士号を取得し、1922年より商科大学の販売機構論及び販売技術論に関する講義を担当するようになっていたからであった⁽¹⁹⁾。それは、O. Sillén とその門弟 G. Törnqvist を媒介として、旧来のドイツ的な教育・研究に、アメリカ的なそれを導入したことを意味した。E. Schmalenbach の「原価計算と価格政策」(1926年版)は、その後、SIS の1931年提案（「暫定的な基準」）が公表された「1931年学習計画」(1931 års studieplan) にも記載されていたが、本著が本格的に討議的となるのは、少なくとも1936年からであった。1920年代中葉頃原価計算論に関する教育・研究上、最も重視されたのは、ここでも O. Sillén の「講義要綱」であった⁽²⁰⁾。

O. Sillén のこの「講義要綱」は、先ず1925年を基点とする過去およそ10年間のスウェーデンにおける作業別区分原価計算の動向を明らかにし、その計算課題が正確な総原価の算定にあると説いた。この場合かれは、総原価とは何かという問題は、スウェーデンでは1925年を基点とするおよそ過去10年間、相対的に余り論議の対象とならなかった問題であるという現状認識を示した。同著は、同国で総原価の概念が論争を呼ぶようになったのは、第1次世界大戦後の特殊な諸条件の下で営利を目的とした工的企業が、貨幣価値の変動と「操業度」(kapacitetsutnyttjande)を考慮するようになってきたからであると説いた⁽²¹⁾。同著は、総原価計算の場合問題となる「一般費」(gemensamma kostnader)の配賦計算のために必要な幾つかの基礎的な概念（例えば、直接費と間接費の概念、部門共通費の配賦方法の一つとしての一括配賦法の概念、補助部門費の

配賦法に関わる階梯式配賦法の概念等)について簡単に説明した。同著は、次いで、原価計算問題に対する当時の同国の主要な問題として4つの問題をあげた。即ち(1)貨幣価値の変動が原価計算に及ぼす影響、(2)操業度の変化が原価計算に及ぼす影響、(3)原価計算と複式簿記機構との関係、(4)総原価計算における統一的な用語と処理手続きの確立(標準化)という問題である⁽²²⁾。

O. Sillén のこの「講義要綱」があげた上記の4つの問題は、既に1923年の H. Roy Schultz の私的な提案がその大部分について(即ち(1)・(2)・(4)について)、更に SIS の1928年提案以来 STF の1934年基礎プランに到る一連の原価計算の標準化運動の流れの中でその全部について論議の対象となったように、1920年代初頭から末葉にかけての原価計算論の教育・研究上の重点的な問題でもあった。

O. Sillén のこの「講義要綱」は、(1)の問題即ち貨幣価値の変動が原価計算に及ぼす影響という問題については、会計上の測定単位としての貨幣価値の変動がある場合、企業が何よりも先ず考慮すべき問題は、投下資本の物量的・数量的な維持という問題であり、この点より総原価計算の場合払出原価の評価基準として現在原価評価(nukostnadsvärdering)を利用すべきことを勧告し、この関係でドイツの F. Schmidt の有機的な評価に関する所説を引き合いにだした⁽²³⁾。

O. Sillén は、既に1910年代中葉にスウェーデンの主要な企業二社(AB. Svenska Tobakmonopolet 及び ASEA 社)がいわゆる原価簿記において測定単位としての貨幣価値の変動はもとより、個別物価変動の損益計算に対する影響を排除するという名目で、有高評価の場合 F. Schmidt 流の有機的な評価の原則の思考を適用している事実を熟知していた。かれは、このような評価諸原則の問題をこの「講義要綱」(1925年)の出版の後、1930年代に入って出版した「より新しい貸借対照表評価諸原則」

(Nyare balansvardeingsprinciper, uppl. 1, 1931 och uppl. 10, 1970, Stockholm)の中で詳説した。その狙いは、少なくとも20世紀の開幕以

来スウェーデンの幾つかの巨大企業が、企業政策的な考量の下で実施してきた評価実務を「景気調整の原則」（それが配当平準化の場合に適用されるときには「配当平準化の原則」）を指定することを通じて容認することであった。かれがこの「講義要綱」で価格変動が原価計算に及ぼす影響を考慮するべきであると説いたとき、その主張は、かれが30年代に入って出版したこの著作の中で貸借対照表目的論・損益概念論・貸借対照表評価諸原則と計上損益との規定的な関係論・景気調整の原則論（スウェーデンの貸借対照表評価実務擁護論）という形で体系化されるのである。もとよりかれは、この「講義要綱」では、このような原価簿記と財務簿記との勘定組織上の具体的な処理方式については必ずしも明示していなかった⁽²⁴⁾。

O. Sillén のこの「講義要綱」は、(2)の問題即ち操業度の変化が原価計算に及ぼす影響という問題については、操業度の変化が総原価計算に与える影響を指摘し、それを排除するべきことを説いた。同著は、その方向性として1920年代にスウェーデンに始めて導入された「正常原価」(normalkalkylen)の思考を利用することを勧告し、その理由として、少なくとも「最小原価」(minimikalkyl)を適用すれば、操業度が低下した場合でも収益性を改善しうる可能性があることをあげた⁽²⁵⁾。

一般に、スウェーデンの原価計算論の教育・研究に当初のドイツ的な思考と並んでアメリカ的なそれが導入されるようになるのは、1920年代に入ってからであった。その主要な領域は、いわゆる標準原価計算の領域に関するものであった。標準原価計算の発展に先導的な役割を果たしたのは、アメリカであった。アメリカの標準原価計算は、概して少なくとも第1次世界大戦の勃発頃まで、19世紀末葉頃からの「アメリカの科学的管理の動向と密接に結合し」⁽²⁶⁾、その思考と手法に依拠した原価業績の測定（原価管理）を主眼としていた。もとよりこの科学的管理の運動が原価計算論の発展動向に与えた影響或いは科学的管理の運動と原価計算の発展動向との関係は、大抵の論者が指摘しているように、短絡的

ではなくて、「会計目的と会計機能の自生的展開」⁽²⁷⁾を必要とした。スウェーデンの場合標準原価計算或いは広く標準原価という概念が適用されるようになったのは、複式簿記機構と原価計算の結合の問題と同様に、「非常に後になって発生した現象であった。」⁽²⁸⁾O. Sillénは、この「講義要綱」では標準原価計算の概念規定の問題とその生成過程の問題に、直接的・全面的に取り組んだわけではなかった。かれは、既述のように、「工業総原価計算要綱」(1913年)の中で、E. Schmalenbachの原価計算論に関する初期の一連の論文とりわけ1907/1908「株式会社の貸借対照表における生産原価としての一般経費」にふれ、そこで提示されている生産量(操業度)との関連を基軸とした原価分解の論理を熟知していた⁽²⁹⁾。とはいえかれは、既述のように、E. Schmalenbachの原価分解の論理に立ち入れそれを吟味することは、同著の目標の範囲を超えるとしてこれを退けていた⁽³⁰⁾。O. Sillénは、この「講義要綱」でもE. Schmalenbachのこの論文には特別に言及せず、いわゆる製造間接費(もとよりその範囲・配賦方法・配賦基準等については未だ如何なる欧米諸国でも定説はなかったが)の配賦問題の場合、少なくとも操業度の変化を考慮すべきこと、操業度の変化を考慮して総原価計算をするとすれば、その場合、「正常原価」を考慮すべきことを説いたに過ぎない。かれが操業度との関係で「正常原価」の概念に注目すべきことを説いたとき、それが、19世紀末葉以来のアメリカの標準原価計算の発展の流れに沿った見積原価計算より実際原価計算へ、実際原価計算より標準原価計算への展開という過程を明確に意識していたか否かは、定かではない。またかれが、この著作を公表した時期に、アメリカの標準原価計算の思考に呼応して、アメリカの場合よりもある程度時間の遅れをもって登場しつつあったドイツの固定価格計算・正常原価計算・計画原価計算というような一連の流れを既に鋭敏に察知することによって、操業度との関連で正常原価の概念を問題にしたと推測することも、些か早急すぎる。かれ自身は、この点については直接的にも間接的にも何ら言及することはな

かったからである。ここでせいぜい指摘しうるのは、かれが、どのような経路によるかは不明であるにせよ、時期的には1920年代にスウェーデンに始めて紹介された正常原価の思考と正常原価計算の仕組みを製造間接費の配賦の場合利用すべきことを説いたとき、かれの念頭にあったの、産業界における実際原価計算の迅速性と簡素化に対する要請以上に操業度の変動による製造間接費の配賦率の変動を阻み、適正な製造原価の算定に対する要請であったということである⁽³¹⁾。

スウェーデンの論者によれば、一般に正常原価或いは正常原価計算は、現実問題としては実際原価計算の迅速化と簡素化を主眼とした過去志向的な実際原価或いは実際原価計算の一種（見積原価計算）としても、或いはまた原価管理を主眼とした基準値或いは将来志向的な予測・意味合いを含む標準原価或いは標準原価計算としても利用しうる⁽³²⁾。そして後の時代のスウェーデンの教育・研究者達は、少なくとも正常原価及び正常原価計算に関する思考と手法が1920年代にスウェーデンに導入されるようになったのは、原価計算における現在価値による評価の思考と手法と同様に、最も直接的にはなおドイツからであり、アメリカの影響はドイツを介して間接的であったと説く⁽³³⁾。

上記のように、スウェーデンの論者によれば、正常原価の概念或いは正常原価計算は、実際原価計算の迅速性と簡素化のためにそれに代替しうるし、同時にまた原価管理を主眼とした基準値として標準原価或いは標準原価計算に展開していく可能性も含んでいた。概して標準原価の概念或いは標準原価計算の思考は、「主として世紀の転換期より20世紀にかけて発展してきた一つの重要な現象であった。標準原価とは、先ず何らかの方法で事前に確定された原価の大きさであり、次いで実際の原価（den verkliga kostnaden）と比較可能な原価を意味した。標準原価の概念の台頭は、アメリカの科学的管理の動向と密接に結合していた。[とはいえ] スウェーデンの場合標準原価計算を適用することは、標準原価という概念を最初に導入したアメリカを別とすれば、大抵のアングロサ

クソン諸国よりも、後になって発生した現象であった。』⁽³⁴⁾少なくともスウェーデンの場合1910年代には「事前的な原価」(kostnader ex ante)と「事後的な原価」(kostnader ex post)が、どのようにして決定されるかということは、論議されることはなかった⁽³⁵⁾。同国でこの問題が浮上するのは、1920年代に入ってから、アメリカを通じて「正常な営業簿記と結合した標準原価計算」(en standardskostnadsbokföring sammankopplad med den normala affärsbokföringen) という形によってであった⁽³⁶⁾。当時、O. Sillén が、かれよりも後の時代のスウェーデンにおける教育・研究者が明らかにしているこのような事情を恐らく熟知してはいなかったと推定してもよいであろう。それでも O. Sillén が、この「講義要綱」(1925年)で少なくとも操業度との関係で正常原価の概念に注目すべきとを指摘したことは、その後のスウェーデンの標準原価計算の生成・発展との関連で注目すべきことであった。

O. Sillén のこの「講義要綱」は、(3)の問題即ち原価計算と複式簿記機構との関係という問題(制度としての原価計算の成立という問題)については、イギリス及びアメリカの場合両者の結合は、時期的には特定できなかいが、少なくとも20世紀への転換期前にはほぼ達成していたこと、これに対してドイツの場合相当遅れて1920年以前に一部の諸文献が、両者の結合の可能性を論ずるようになったこと、これに対してスウェーデンの場合この問題は、先駆者たるイギリス及びアメリカの場合はもとより、ドイツの場合よりももっと遅れていると説いた⁽³⁷⁾。

通説によれば、先進欧米諸国における制度としての原価計算の成立の時期は、およそ19世紀70年代頃とされる⁽³⁸⁾。スウェーデンの学界もまた、通説に同意する。その場合その依拠すべき主要な資料として引き合いにだされるのは、D. Solomons の編集による論文集「原価計算の歴史的な発展」(The Historical Development of Costing, pp. 1-52.)である。この論文は、いわば「原価計算小史」⁽³⁹⁾として、主に英仏の文献によりつつ、原価計算の確立の経済史的な背景にふれ、その確立期を1870年代

に求める。このような D. Solomons の所説についてスウェーデンの学界は、次のような評価を与える。即ち「ソロモンズによれば、およそ1875年までの期間における研究を特徴づけたのは、単に企業外部の取引〔即ち外部会計〕を対象とした場合のみならず、企業内部の取引即ち内部会計を対象とした場合にも、複式簿記機構を適用させることによってこの問題〔＝原価計算と複式簿記機構との結合という問題〕を解決しようとするのであった。1875年以後、この〔領域の〕発展の動向は、もはや……このようには運ばず、様々な路線が様々な程度で展開していった。とはいえ最大の関心事となった問題は、“実際の原価”を確定することに向けられた。原価計算上、“実際のの原価”に近づく一つの道は、製造間接費の配賦を対象とした場合その配賦のための諸原則を一層精妙なものにすることであった。ソロモンズがこの領域において出版された諸文献としてあげたものは、およそ1875年より遅くとも1910年代までに出版されたものであった。原価計算を改善するためのもう一つの道は、操業度の変動による影響を、例えば、何らかの形態の正常原価計算の援用によって、中和化するということであった。〔この問題に関する諸文献として〕ソロモンズあげたものは、〔上記の期間と〕およそ同一の期間中に出版されたものであった。」⁽⁴⁰⁾

スウェーデンの学界は、原価計算の確立期に関する同国内外のこうした通説を前提とした上で、同国の場合それが、他の諸外国に比べて相当程度遅れてしまったという O. Sillén の指摘を正当なものとして評価する⁽⁴¹⁾。同学界は、その理由については直接的には言及していない。とはいえそれは、多分、これまでわたくし自身が手掛けてきた研究の結果からも、本項でこれまで言及してきたことから、明らかとなっているように、スウェーデンの商業技術論／企業経済学の形成の過程で同国がさしあたりモデルとしたのは、本稿で問題としている原価計算論の領域も含めて、ドイツで幾つかの源泉より生成してきた経営経済学であった。ドイツ経営経済学の一環としての原価計算論において原価計算と複式簿

記機構との結合の可能性という問題が一部の文献で論じられるようになったのは、スウェーデンの論者によれば、1920年代前後からであったこと⁽⁴²⁾、そのためスウェーデンでこの結合問題が登場するのは、時期的にはドイツの場合よりもっと遅れたと推定しても、さほど誤りを犯すことにはならないように思われる。

O. Sillén のこの「講義要綱」は、(4)の問題即ち総原価計算における統一的な用語と処理手続きの確立（標準化）という問題については、それが望ましくかつ有意義であると説き、アメリカの様々な産業部門或いは製造部門で既に確立している何らかの標準化問題に関する提案を引き合いにだした⁽⁴³⁾。

一般に総原価計算の統一的な用語とその処理手続きの確立（標準化）という問題は、アメリカ及びイギリスの場合比較的早期より（例えばアメリカの場合には1898年から、イギリスの場合には1909年から）提案された⁽⁴⁴⁾。スウェーデンの場合それは、当初、ドイツをモデルとしており、モデルとなった提案は、既述のように、1920年の「AWF-プラーネン」（AWF-planen）であった。O. Sillén が当面問題としている「講義要綱」で資料として引用したのは、この「AWF-プラーネン」であった。とはいえ同国で1920年代より胎動していた標準化問題が一応の決着をみるのは、1945年の「M-プラーネン」の公表まで俟たなければならなかった。しかもこの「M-プラーネン」は、その制定に到る過程から明らかにされているように、同国の政治的・経済的・社会的な諸条件に規定されて、1936年のドイツの指針⁽⁴⁵⁾にみるような、強制的・国家政策的なものとは基本的にその性格を異にし、その内容も弾力的であった。

既述のように、O. Sillén のこの「講義要綱」が、原価計算問題に対する当時の同国の主要な問題としてあげた上記の4つの問題は、既に1923年の H. Roy Schultz の私的な提案がその大部分について（即ち(1)・(2)・(4)について）、更に SIS の1928年提案以来 STF の1934年基礎プランに到る原価計算の標準化運動の過程においてその全部について論点となっ

たように、1920年代初頭から末葉にかけての原価計算論の教育・研究上の重点的な問題でもあった。もとよりこの時期の原価計算論の教育・研究上の重点的な問題が、1923年の H. Roy Schultz の私的な提案に始まり SIS の1931年提案「暫定的な基準」に到る原価計算の標準化運動の過程と直接的に関係していたと断定することはできないが、少なくともこのこの時期の原価計算論の教育・研究の新しい展開に連動しながら、同国の原価計算の標準化運動は、進展したのであった。

スウェーデンは、1919-1920年にかけての戦中・戦後インフレーションの終熄と殆ど同時に到来した1920年戦後恐慌の影響の下で一連の危機、とりわけ1920-1922年には「絶望的なデフレ」⁽⁴⁶⁾に見舞われた。戦後恐慌にも拘わらず、時の政権の座にあった L. De Geer 及び O. von Sydow らを中心として採られた政策は、依然としてクローネの価値の旧平価の回復・金本位制への復帰・自由放任の経済と自由貿易の復活・私的企業による雇用の拡大という「野望」⁽⁴⁷⁾の実現を目標としていた。同国は、この「野望」の下に、戦後の新しい経済的・政治的な国際秩序に自らを適応させつつ、1929年世界恐慌の勃発まで、いわゆる相対的な安定期における、短く、しかも失業問題の深刻化を構造的に内蔵する「繁栄」の一時期を享受した。この「繁栄」を支えた様々な原因の中でもその主要な一つが、スウェーデンの産業界全般にわたる徹底した産業合理化運動したがってまたその一環としての原価計算の標準化運動であった。

1.2.STF の1934年基礎プランの形成の経緯

1923年の H. Roy Schultz の私的な提案以後、1927年に当時のスウェーデン教育委員会 (Skolöverstyrelsen) は、「スウェーデン産業標準化委員会」(Svenska Industriens Standardiseringskommission : 略称 SIS、後に「スウェーデン標準化委員会」Sveriges Standardiseringskommis-

sion：略称 SSK に改名)に工業簿記教育及び経済的な職業教育の改善のために一般に利用可能な、「工業総原価計算における統一的な用語に関わる諸基準」(normer rönade enhetlig terminologi vid industriell självkostnadsberäkning)を確立するように依頼した⁽⁴⁸⁾。それは、スウェーデンにおける原価計算の標準化運動が、私的な一経済人の関心事から、社会的な関心事となり、さしあたりは SIS が設置した委員会提案即ち SIS の1928年提案に始まり、そして後には「スウェーデン技術協会総原価計算委員会」(Svenska Teknologsföreningenssjälvkostnadskommitté)が設置した委員会提案即ち STF の1934年基礎プランをもって一先ず終熄する一連の過程の始まりであった⁽⁴⁹⁾。

スウェーデンの1920年代より30年代にかけてその産業合理化運動の一環としての原価計算の標準化を目標として、原価計算の統一的な用語の確立のために積極的に提言してきた主要な機関は、さしあたりは SIS、次いで STF であった。

SIS (「スウェーデン産業標準化委員会」)は、1922年に「スウェーデン産業連盟」の指導の下に、当初、工業品の標準化を目標として設立された。SIS は、1931年に「スウェーデン標準化委員会」と名称変更し、工業品の標準化以外の目標をも含むように組織を拡大した。即ちそれは、当時の国際的な標準化の作業と密接に結合し、以後、公的及び私的な補助金を受けつつ、その時々合理化運動に関与してきた団体であった⁽⁵⁰⁾。また「スウェーデン産業連盟」は、1910年にスウェーデンの工業部門の様々な組織・協会の連合体として設立された⁽⁵¹⁾。その基本的な目標は、社会的に有用な生産を促進し、諸産業の共通した利害(但し労使間の雇用に関わる利害は除く)を見守ることであった。そしてその主要な課題は、国家に対して産業側の要請を提示し、その正当性を承認させることであった。この組織は、その課題を果たすために、国家に対して産業に関する様々な意見表明をなし、産業一般にとって利害関係のある法案等の送付を要請してきた。この組織はまた、その他に、組織・貿易政策・

技術的な教育／社会政策等の領域における指導性と情報活動を通じて、諸産業の発展に寄与し、新しい考え方や経験による知識を普及させることによって、一国全体としての産業の発展に影響を与えるという課題をも負っていた。この組織は、1910年に新たにその下部機関として「株式会社産業情報サービス」を設立した。この機関は、さしあたり「スウェーデンにおける初期の合理化運動の中核」⁽⁵²⁾として、スウェーデンにおける経済・産業界を中心とした様々な領域における啓蒙・教育・出版活動等を中心に、例えばストックホルム商科大学をはじめとする同国の近代的な企業経済学に関わる教育・研究者達（とりわけその始祖ともいうべき O. Sillén を筆頭に多数の人々）をこの機関のコンサルタント活動のために雇用してきた。更に本稿で直接的に問題とする STF（「スウェーデン技術協会」）は、その設立の時期は定かではないが、同国の科学技術者及び建築技術者による科学技術及び建築技術の発展に有用な影響を与え、併せて工科大学の現在及び過去の学生と既存の Chalmers Tekniska Högskola との間の連携を深める目的で設立された団体であった⁽⁵³⁾。

これらの諸機関による原価計算の標準化運動の一連の過程（即ち1923年の H. Roy Schultz の私的な提案以来、SIS の1928年提案より1931年提案の公布を経て、STF の1934年基礎プランが制定されるまでの過程）で、主として俎上に上り、争点となり、更に STF の基礎プランの制定によって決着したか或いはそれによっても決着をみなかった一般的な問題は何かであったか。

SIS は、教育委員会の要請にしたがって直ちに「特別委員会」（en särskild kommitté）を設置し、委員として N. Fredriksson（当時、スウェーデン技術協会会長で教育委員）、H. Roy Schultz（当時、ASEA 社の経営簿記主任）及び R. Liljeblad（当時、同社の技術主任で上級技師）、O. Sillén（ストックホルム商科大学の教授及びコンサルタント）、R. Kristensson（当時、工学士で後に工科大学の工業経済学及び組織論の教授）らを任命した⁽⁵⁴⁾。これらの人々の中でもとりわけ R. Liljeblad は、SIS

の1931年提案に続く STF の1934年の基礎プランの公表の後、「スウェーデン機械工業連合」の手によってエンジニアリング産業を中心とした基本的な会計システムの開発・構築の作業が開始し、やがて1945年にはかの著名な「M-プラン」⁽⁵⁵⁾として公表されると、1952年より ASEA 社のトップ・マネジャーの一人として、その普及・定着・確立に多大な貢献をした⁽⁵⁶⁾。

このような SIS の1928年提案について注目すべき点は、次の点である。

第一に、この提案は、「総原価計算に関するドイツの最初のグルンド・プラン」(den första tyska grundplanen för självkostnadsberäkning)として1920年に公布された「AWF-プラン」を範とすることより出発した⁽⁵⁷⁾。それは、特定の産業部門ではなくて、産業部門全般に適用することを目的とした「一般的な基準」⁽⁵⁸⁾であった。AWF (Ausschuss für wirtschaftliche Fertigung) は、ドイツエンジニア協会 (Deutscher Ingenieure) との関係で1918年に設立され、1921年に RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit) と合併した。以後、それは、ドイツの工的・商的企業における全ての組織問題及び標準化問題に関わる中心的な機関となった⁽⁵⁹⁾。SIS の1928年提案は、その点でこの AWF-プランと幾つかの類似性をもっていたといわれる⁽⁶⁰⁾。例えば、(1)1928年提案は、多角化生産を中心とする産業部門の原価計算形態を注視し、多数の産業部門にとって最も適合的な原価計算形態としての総合原価計算法 (divisionskalkyl-metoden) には全く言及しなかった⁽⁶¹⁾。そのため1928年提案は、総原価計算における統一的な用語を確立するという目標を掲げつつも、実際問題としては製造間接費或いは間接原価の配賦計算法とりわけ機械製造業におけるそれをその最大の関心事とした。(2)1928年提案は、総原価計算の手続を三つの段階即ち原価の要素別計算・原価の部門別計算・原価の製品別計算に区分した。この場合そこで使用した用語は、AWF-プランにおける諸用語の逐語訳であった⁽⁶²⁾。(3)1928年提案

は、その最大の関心事とした製造間接費 (omkostnaderna) —AWF-ブラネンでは Gemeinkosten と命名されるもの—は、幾つかの製品 (原価負担者 kostnadsbärare) と直接的には関係せず、幾つかの製品に共通して発生する原価であると説いた⁽⁶³⁾。この場合1928年提案は、スウェーデン語の国民経済上の用語である共通費 (gemensamma kostnader) という言葉が、ここでいう製造間接費とは別様な意味で使用されていることを配慮しなかった。(4)1928年提案は、全ての間接原価 (samtliga omkostnader) を三つの原価部門即ち材料管理部門・製造部門・販売部門に配分し、間接原価を製品に配分する場合三つの異なる配分基準を適用することを勧告した⁽⁶⁴⁾。とはいえこの提案は、その主題に沿って専ら製造間接費の概念規定という用語問題に終始し、その具体的な処理手続きに立ち入ることはなかった。第二に、この提案は、当時、スウェーデンで文献上も実務上も論議の対象となっていた幾つかの問題について直接的にその立場を明示したが、その理由に立ち入ることはなかった。この提案がとりわけ明確に態度表明をした問題は、例えば、(1)いわゆる資本利子は、資産の取得のための資金の調達源泉を問わず、原価算入を承認すべきこと⁽⁶⁵⁾、(2)「客観的に計算できない企業家の一般的な危険 (den allmänna företagarrisken)」は、原価非算入とすべきこと⁽⁶⁶⁾、(3)減価償却率の決定問題⁽⁶⁷⁾、(4)原価の評価基準としての調達価格 (anskaffningsspris) は、「最も低い調達価格」、「最も古い調達価格」、「最も最近の調達」、「平均調達価格」の何れかによって決定すべきこと等であった⁽⁶⁸⁾。第三に、この提案は、総原価計算に対する操業度の影響を考慮して如何にして全ての製造間接費をできるだけ正確に製品に配賦するかという視点より、変動費と固定費の区分、「正常原価計算」 (normalkalkyl) と「最低限原価計算」 (minimikalkyl) の識別を主張した⁽⁶⁹⁾。第四に、この提案は、専ら機械工業品の総原価の計算それ自体を主眼としており、そこで計算される総原価が如何にして継続的・恒常的な簿記機構に組み込みされるかという問題については考慮していなかった⁽⁷⁰⁾。こうして SIS の

1928年提案は、総原価計算に関するドイツの「AWF-プラーネン」(1920年公布)を範として出発し、さしあたりドイツの影響を受けたとしても、この「AWF-プラーネン」の公布に続くドイツにおけるこの領域の研究はめざましく、SISが1928年提案をしたとき、その内容は、「AWF-プラーネン」の公布以後(即ち1920年以後)のドイツの原価計算の実務と理論の発展の成果を吸収することはできなかったといわれる⁽⁷¹⁾。

SISの1928年提案それ自体は、1923年のH. Roy Schultzの私的な提案に対して、公的な提案であったにしても、形式的には体系的に整備されたものではなく、内容的にも必ずしもそれを凌駕するものではなかった。それでもSISの1928年提案は、それが公表されるや否や、各界の注目を集め、20世紀20年代末葉より30年代初頭にかけてのスウェーデンの原価計算の標準化問題に関する論議を進展・深化させる最も直接的な契機となったという意味で、一定の評価を与えてもよいであろう。

SISの1928年提案に対して最初に批判の一矢を放ったのは、この提案の公表後2ヵ月してSTFが開催したイェテボリィエ会議(1928年5月)で、当時、SKF社の取締役であったU. A. Forsbergが行った講演であった⁽⁷²⁾。

かれがこの講演で特に強調したことは、総原価計算と複式簿記機構との相互関係の重要性とSKF社が1918年より1919年にかけてアメリカを範として導入した「標準原価簿記」(standardkostnadsbokföring)の基礎的な原理であった⁽⁷³⁾。この点よりかれが総原価計算の場合遵守すべき原則としてあげたのは、第一に、原材料の消費原価の算定及び有形固定資産の減価償却費の算定更に全ての原価の算定は、取得価格を基礎とすべきこと、第二に、製造間接費の配賦基準は、賃金よりも労働時間がより適切であること、第三に、総原価計算が複式簿記機構に組入れられている場合及び製造原価の算定の場合、いわゆる資本利子は、支払利子及び自己資本の別なく、原価非算入とすべきこと等であった⁽⁷⁴⁾。このような主張は、少なくとも表見的にみる限り、明らかに1923年のH.

Roy Schulz の主張と対立していた。この会議には、既述の N. Fredriksson(当時、スウェーデン技術協会会長で教育委員)、H. Roy Schultz(当時、ASEA 社の経営簿記主任) 及び R. Liljeblad (当時、同社の技術主任で上級技師) 等、多数の人々が参加し、U. A. Forsberg のこの提案を討議した。とはいえ意見の一致をみることはできなかった。

意見の一致を阻み、その後も激しく長たらしい論争を繰り返した理由の一部は、確かに、これらの当事者達は、概してその職歴を技術者として開始しており、当時、原価計算問題に経済人として関与せざるをえない場合でも、さしあたりは恒常的に複式簿記機構と結合している原価計算と複式簿記機構とは独立的・臨時的に遂行される原価計算の意義も、製造原価計算と総原価計算との概念的な識別ということもできなかったといわれていたように、会計問題としての原価計算に関する基本的な知識を欠落していることに由来していた⁽⁷⁵⁾。U. A. Forsberg は、それを賢明にも察知し、「技術者達が、技術領域における幾人かの専門家と一緒にあって、……この種の用語の構築を求めようとすれば、それは恐らく誤ったものとなる筈である。われわれがこの「機械工業という」産業のために適用可能なものを手に入れようとすれば、この際、実際に実務に携わっている経理マンを含め「討議する」べきである」⁽⁷⁶⁾と述べ、いわゆる「技術者の会計」に対する「会計士の会計」或いは会計専門家との協同或いは「会計士の会計」への移行を示唆していたのである⁽⁷⁷⁾。

だがまたその理由の一部は、SIS が教育委員会の要請にしたがって1928年提案をするために設置した委員会構成が、O. Sillén のような学識経験者を別とすれば、概して ASEA 社陣営(後には L.M. Ericsson 社も含む)の代表者を中心としており、SIS の最初の提案(SIS の1928年提案)の後1929年提案を経て再度提示された1931年の「暫定的な基準」それ自体も、どちらかといえば、ASEA 社の原価計算実務に概して傾斜する内容となっており⁽⁷⁸⁾、SIS の1928年提案の後直ちに批判の一矢を放った U. A. Forsberg が従事していた SKF 社陣営(後には Volvo 社も含む)が、

自社の原価会計実践に照らして、この「暫定的な基準」に激しく執拗に抵抗し続けたことであった⁽⁷⁹⁾。両陣営の最大の対立点は、簡潔に言えば、原価計算上の原価の算定の場合、ASEA 社陣営が価格変動が原価計算に及ぼす影響を排除するという視点をより重視し、かつて厳しいインフレーションの波に晒されたドイツの例に倣って、当時、ドイツより流入していた時価主義評価の思考に固執し⁽⁸⁰⁾、SKF 社陣営が、操業度の変動が原価計算に及ぼす影響を排除するという視点をより重視し、1918/1919年にアメリカを範として、当時、アメリカより流入していた正常原価或いは標準原価の思考に立脚した「標準原価簿記の一形態」(en form av standardskostnadsbokföring)を導入しており、製造勘定の貸方には事前原価計算である正常原価を、製造勘定の借方には事後原価計算である調達価格(或いは調達価格マイナス遊休生産能力)を記入していたことに起因した⁽⁸¹⁾。その点を除けば、ASEA 社陣営も、例えば、原価計算目的として基本的には価格決定目的を措定し、総原価計算の枠組みをとりつつも、その枠内で操業度の変動が原価計算に及ぼす影響という問題も視界に入れて、原価計算の場合製造間接費或いは間接原価の配賦基準を設定する場合平均操業度或いは正常操業度の思考を取り込み、原価計算の原価管理目的への役立ちにも考慮して、操業度差異を評価替勘定で処理する方式を提示していた⁽⁸²⁾。とはいえ両陣営は、両陣営の対立或いは争点のもつ本質的な意味を理解できず、対立の争点を専ら原価の評価基準を時価基準によるかそれとも標準原価基準によるかという形に矮小化し、以後、長期にわたって不毛な論議を引きずることになるのであった。そのため SIS は、原価計算の統一的な用語の確立という問題はもとより、この用語の確立という問題の決着の後に予定していた原価計算の統一的な処理手続きの問題についても、それ以上、進めることはできなかった。

SIS は、SIS の1928年提案に対する U. A. Forsberg らを中心とした批判に呼応して、新たな修正提案をするべく、1928年提案の作成過程に直

接的には参加していなかった SKF 社側の代表者を含めて、さしあたりその構成員を拡大した。新規委員として参画したのは、E. Jacobsson (SKF 社の経理主任)、E. Gillberg (スウェーデン商業銀行の工業監査部門の理事)、及び V. Berglund (教育委員) であった⁽⁸³⁾。(この委員会を、以下、便宜上、SIS の1929年拡大委員会と呼ぶ。) SIS の1929年拡大委員会は、1928年提案に対する U. A. Forsberg らの批判を踏まえて、翌年、修正案を提案した。即ち SIS の1929年提案である。

SIS の1928年提案との関連で1929年提案について注目するべき点は、次の点である。

第一に、1928年提案は、原価計算目的として価格設定・価格政策目的を前提に総原価計算を予定し、原価計算の形態としては個別原価計算を前提としていた。これに対して SIS の1929年拡大委員会は、「全ての原価計算は、その計算が役立つべき原価計算の目標によって規定されており、そしてまた規定されるべきである」⁽⁸⁴⁾と述べ、原価計算の価格設定・価格政策目的を前提とした総原価計算の枠組みを主軸としながらも、原価管理目的を考慮して同一企業内で様々な原価算定方式を実施することもしばしば適切であり、原価計算の標準化の作業もまた、この視点に留意して行うべきことを説いた。かの「相対性の原理」(rerativitetsprincip)が、大学における教育・研究上の問題として本格的に取り上げられるようになるのは、例えば、ストックホルム商科大学についていえば、「1931年学習計画」からであった⁽⁸⁵⁾。SIS の1929年拡大委員会は、このような提案理由として、1928年提案が範とした「AWF-プラーネン」の公布以後の諸外国における原価計算論の発展とりわけ E. Schmalenbach が「原価計算の基礎と価格政策」(Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 4. Aufl., 1927, Leipzig) で展開した「犠牲 [としての原価] の選択とその評価」という思考がスウェーデンへ伝来したことをあげた⁽⁸⁶⁾。同時に SIS の1929年拡大委員会は、価格設定・価格政策目的の原価計算であっても、原価計算を必要とする業種を考慮して、総合原価計

算という原価計算形態を適用することも必要であると説いた⁽⁸⁷⁾。このように SIS の1929年拡大委員会は、原価計算の目的が原価概念を規定するというかの相対性の原則を標榜した。とはいえ1929年提案は、全体としてみれば、必ずしもその原則に沿って具体的に統一的な用語を確立するというその本来的な目標を実現できなかった。その顕著な左証の一つは、「原価計算をもって、価格計算及び製造或いは販売注文に関する情報の獲得を目的として、製品・部門・或いは企業に関する原価の構成 (sammansställning av kostnaderna för produkt, avdelning eller företag) と解する」⁽⁸⁸⁾と述べ、枠組みとしての総原価計算における総原価の概念の委細な規定に終始していたことであった。

第二に、1928年提案は、原価の評価基準として四つの基準を羅列していた。これに対して1929年提案は、上記の原価計算目的の相違→原価概念の相違→原価計算方式の相違という論理を基礎に、原価評価の基準について次のように主張した。(1)現在原価による原価計算と調達原価による原価計算を区分するべきである。但し原価の評価基準として固定原価或いは標準価格 (fasta eller standardpris) を適用する可能性は、ここでは言及しない。その理由は、ASEA 社が、標準原価をできるだけ現在価格に接近させるという方式を過去よりずっと採択してきているからである⁽⁸⁹⁾。(2)1929年提案は、原価の選択の場合、正常原価計算と最小原価計算の区別を提唱する。一般に正常原価計算は、間接原価の額 (omkostnadsbelopp) を生産能力を考慮に入れた正常製品量 (en normal produktmängd) に配分する原価計算方式として定義する。とはいえこの定義は、余り正確ではない。この定義は、「正常原価計算の場合、正常年度 (normalår) の二つの要素即ち正常年度の製品量と正常年度の間接原価の額を考慮するべきである」⁽⁹⁰⁾ことを十分明示していない。より正確に言えば正常原価計算の場合「どんな年度の間接原価の額でも正常な製品量に配分するべきである」⁽⁹¹⁾。1928年提案が、「年次原価の計算 (beräkning av årskostnaderna) と命名していた原価計算」は、「全ての間接原価

(samltiga omkostnader) を操業度 [の变化] を考慮に入れずに当該年度の製品量 (produktmängd) に配分し、遊休生産能力 (outnyttjad kapacitet) に対して如何なる控除もしない」⁽⁹²⁾。これに対して1929年提案は、「操業度が低下した場合に、……全ての固定費を製品に配賦する (att föra) ことは、正しい手続きではない」⁽⁹³⁾と説いた。

第三に、1928年提案は、既述のように、総原価計算の手続きを三段階即ち原価の要素別計算・部門別計算・製品別計算に区分し、部門別計算については、三つの原価部門即ち材料管理部門・製造部門・販売部門に区分し、全ての間接原価の部門別配賦の場合、部門ごとに異なる配賦基準を適用することを勧告していた。これに対して1929年提案は、原価の要素別計算・部門別計算・製品別計算という用語は残存させながらも、部門別計算のもつ意味を重視することもなければ、したがってまた、全ての間接原価の配賦のために原価部門を三つの原価部門即ち材料管理部門・製造部門・販売部門に区分し、各部門ごとに異なる配賦基準を適用することも放棄した。1929年提案は、その代わりに、間接原価要素 (omkostnadsslagen) の各製品への配賦の中立性を維持する (即ち負担の公平性を維持し偏向性を排除する) という名目で、間接原価を製造間接費 (tillverkningskostnader)、一般管理間接費 (administrationsomkostnader) 及び販売間接費 (försäljningsomkostnader) に区分し、製造間接費の配賦基準としては各種の方法の選択適用を承認した⁽⁹⁴⁾。

第四に、1928年提案は、いわゆる資本利子の原価算入問題については、支払利子及び自己資本利子の原価性を承認していた。これに対して SIS の1928年拡大委員会は、この問題について合意に達することはできなかった。そのため同委員会は、いわゆる資本利子の原価算入の是非について決着をつけるという問題は、「SIS による原価計算の統一的な用語を確立するという問題とは別な問題である」⁽⁹⁵⁾として、提案の対象より外し、将来の問題として先送りした。その理由は、断定的ではないが、同委員会が、次のように述べていることからみて、原価計算の統一的な用

語の確立後に、原価計算の統一的な処理方式の確立という問題が差し迫っている急務となっていることを意識していたことも、その一因であるように思われる。即ち同委員会はいう、「用語の問題は、勿論、出発点であるが、……原価計算の領域における標準化作業の最終目標ではなくて、……統一的な用語が採択された後に、全ての産業分野のための統一的な計算方法が、或いは場合によっては統一的な諸原則を基礎とする総原価計算の基礎プラン (grundplan) を編纂するべきである」⁽⁹⁶⁾と。同委員会が、いわゆる資本利子の原価算入問題に対して講じたこうした措置は、この時期に同じく統一的な用語の確立に到達するとが困難な幾つかの用語の処理についても同様であった。

第五に、1928年提案は、原価計算と複式簿記機構との相互関係について直接的に直截に明言しなかった。それは、単に原価の評価基準の問題との関連で言及したに過ぎなかった。1929年提案は、始めて、原価計算と複式簿記機構との相互関係についてそれ自体として言及した⁽⁹⁷⁾。即ちSISの1929年拡大委員会は、「近代簿記と総原価計算とは、総原価計算で原価計算された原価がまた、原則として簿記に含まれることを通じて……相互に直接的な関係を持つ。この場合調達原価は、企業が購買或いは製造した製品が企業の製造勘定或いは商品勘定に記入される価格である。総原価価額 (självkostnadsvärdet) は、[この価格の算定] 以後、個別的に記帳される販売費及び管理費を加算することを通じて、その結果として生ずる」⁽⁹⁸⁾と述べた。とはいえ同委員会は、複式簿記機構と原価計算の結合を直截に説きながらも、ここでの原価計算上の原価の概念を総原価に限定していた。同委員会は、これによって原価計算の標準化問題とりわけ統一的な用語の確立という問題を推進するために、さらに考慮すべき幾つかの問題点を残した。例えば、(1)1929年拡大委員会が、「総原価価額の算定の基礎を調達原価におくことは、……現在原価計算と調達原価計算を明瞭に区別するという提案 [=1929年提案] と矛盾する。恐らくこの矛盾は、調達原価を基礎とする総原価計算と原価の幾つ

かの評価基準を適用しうる可能性のある様々な原価計算とを区分することによっても解消できない筈である。何故なら、現在原価を評価基準として原価計算する ASEA 社のような場合、総原価計算は、存在しない筈であるから」⁽⁹⁹⁾。(2)同委員会は、恒常的な複式簿記機構と総原価計算とが、場合によっては様々な原価概念と共存・協同しうる可能性、或いは企業が望むならば、恒常的な複式簿記機構の中に、様々な原価概念を基礎とした原価計算を組み込む可能性を指摘しなかった。例えば、価格の変動或いは操業度の変動が原価計算に及ぼす影響を考慮して、ASEA 社の原価計算実務にみるように、評価替勘定を設定してこれに対処するか、SKF 社の原価計算実務にみるように、製造勘定を標準原価と実際原価 (verkliga kostnader) で記入してこれに対処するような可能性が存在することを指摘しなかった⁽¹⁰⁰⁾。(3)同委員会はまた、恒常的な複式簿記機構に、様々な原価計算の中の一つ (例えば調達価格を基礎とした事後原価計算 efterkalkyl と正常原価計算に関する諸規則による事後原価計算) を組み込む可能性、恒常的な複式簿記機構に、更にもっと別な原価計算 (例えば現在価格を基礎とした事前原価計算 förkalkyl と事後原価計算 efterkalkyl 及び正常原価計算或いは最小原価計算による諸規則に基づく事前原価計算と事後原価計算) が、独立した補助計算 (fristående biräkning) という形で繋がり、この場合簿記上の原価が、必要に応じて「犠牲 [としての原価] の選択とその評価」を考慮して評価替えされるという可能性⁽¹⁰¹⁾を指摘することもなかった。

SIS の1929年提案は、1928年提案に対して産業界からの批判とりわけ SK 社 (後には Volvo 社も含む) が、自社の原価計算実務に照らして ASEA 社 (後には L.M. Ericsson 社も含む) の原価会計実務を批判したことを受けて、SIS が改訂した修正案であった。

SIS の1929年修正案に対して、さしあたり批判したのは、かつて SKF 社が雇用し当時は Volvo 社の取締役の地位に就任していた A. Gabrielson であった。かれは、1930年に「ストックホルムスウェーデン経済協会」

(Svenska Ekonomföreningen i Stockholm) で SIS の1929年提案を論題として講演した⁽¹⁰²⁾。かれは、この講演で SKF 社と Volvo 社の原価計算実務を説明し、続いて1929年提案に対して特に次のように提唱した。第一に、経常的な複式簿記機構に組み込まれている総原価計算簿記 (självkostnadsbokföring) と幾つかの臨時的・独立的な原価計算 (vissa tillfälliga eller fristående kalkyler) とを峻別するべきである⁽¹⁰³⁾。第二に、原価計算の標準化問題で争点となっている原価評価に関する現在価格基準やいわゆる投下資本に対する資本利子の原価算入論は、臨時的・独立的な原価計算の場合には恐らく有効であるが、原価計算と複式簿記機構との結合を求めるとすれば、原価評価に関する基準は取得価格 (anskaffningspris) を基礎とするべきであり、投下資本利子の原価算入問題は、実際の支払利子のみを算入の対象とするべきである⁽¹⁰⁴⁾。第三に、1929年提案におけるいわゆる総原価の算定手続きは、一方では、製品を製造原価で製造勘定に借記し、他方では管理費及び販売費を、損益勘定に振替えるので、総原価という概念は、それ自体としては、数字上、諸帳簿には存在しない⁽¹⁰⁵⁾。この点よりみれば、SIS の1929年提案でいう総原価の概念は、製造原価 (tillverkningskostnad) の概念に相当することになる。このことは、SIS の1929年拡大委員会が、「当該期間に製造する製品の原価」 (kostnaderna för de under perioden tillverkade produkterna) を問題とするのに対して、「企業の製造原価」 (företags tillverkningskostnaderna) は、「当該期間に売却する商品の製造原価」 (tillverkningskostnaderna för de under perioden sålda varor) を問題とすることによる⁽¹⁰⁶⁾。R. Liljeblad は、SIS の1929年拡大委員会の構成員の一人として、この講演を聴講した。かれは、既述のように、ASEA 社の原価計算実務即ち複式簿記機構に現在原価計算を組入れしている ASEA 社の簿記について説明していた。そのため R. Liljeblad が最も強調した点は、ASEA 社の簿記は、総原価概念の形成に関しては、SKF 社のその形成と同一視できないということであった⁽¹⁰⁷⁾。何れにせよ、「SIS の1928年委員会も

1929年拡大委員会も、総原価の概念を二つの場合「即ち当該期間に製造する製品の原価と企業の製造原価として当該期間に売却する商品の製造原価という二つの場合」に適用していたのである。」⁽¹⁰⁸⁾

SIS の1929年拡大委員会は、1929年提案に対するこのような批判を受けて、更に提案を推敲する作業を続けて、新たに1931年提案をいわゆる「暫定的な基準」として公布した。(この提案の作成に当たった委員会を、以下、便宜上、1931年委員会と呼ぶ。) SIS が1931年提案を「暫定的な基準」として公表した理由については後述する⁽¹⁰⁹⁾。SIS の1931年委員会は、その討議の過程で原案を様々な関連部署に送付し、検討・批判を求めた。その中には1930年代になってこの原価計算の標準化問題について一連の体系的な論文を公表した Albert ter Vehn (イエテボリィエ商科大学教授) も、かつて SKF 社の取締役であり当時は Volvo 社の専務取締役 (VD) であった A. Gabrielsson も含まれていた⁽¹¹⁰⁾。1931年委員会は、検討・批判を付託した関連部署からの意見表明を踏まえて討議を重さね、その結果を SIS の1931年提案として公表した。

SIS の1931年提案は、大筋で1929年提案とほぼ同一な内容となっていた。とはいえそれは、細部についてみれば、1929年提案はもとよりそれに先行する1928年提案に幾つかの修正を加えた。第一に、1928年提案は、「最低原価計算及び正常原価計算」(minimi-och normalkalkyl) に対立する「年次原価」(årskostnaderna) という用語を使用していた。1931年委員会は、この「年次原価」という用語の代わりに、「平均原価計算」(genomstnittskalkyl) という用語及び「調達価格及び現在価格或いは時価」(anskaffnings-och nupris eller dagspris) に対立する「標準価格」(standardpris) という用語を採用した⁽¹¹¹⁾。第二に、SIS の1928年は、総原価計算と複式簿記機構との結合という問題を直接的にとりあげることはなかった。これに対して SIS の1929年提案の作成に当たった SIS の拡大委員会は、総原価計算と複式簿記機構との結合の必要性を直截に説いた。とはいえこの委員会は、如何にしてそれが結合しうるか、その具

体的な手法については言及しなかった。SIS の1931年提案（「暫定的な基準」）は、この提案の主旨（総原価計算の統一的な用語の確立）に沿った原価概念としての総原価概念の明確化を予定し、さしあたり「簿記上の中性費用」（bokföringens merkostnader）と「総原価計算上の付加原価」（självkostnadsberäkningens merkostnader）という用語を提示し⁽¹¹²⁾、それらが複式簿記機構と結合しうる可能性があることを示唆した。同時に同委員会は、「簿記上の中性費用」と「原価計算上の付加原価」或いはその他の様々な原価概念が、複式簿記機構と結合しうる可能性も示唆した。とえこの提案もまた、「簿記上の中性費用」と「総原価計算上の付加原価」或いはその他の様々な原価概念が、如何にして複式簿記機構と結合しうるか、その具体的な手法について提唱することはできなかった⁽¹¹³⁾。第三に、SIS の1931年委員会は、総原価の概念については、1928年提案のそれに立ち返った。1931年委員会は、一部は原価計算上の原価概念に関するかの「相対性の原則」を再度引き合いにだすことにより、一部は「製品の引渡と販売までに製品のために要した全ての原価を含む原価計算は、総原価計算と命名するべきである」⁽¹¹⁴⁾と主張することによって、その論拠としたのである。第四に、この提案は、いわゆる資本利子の原価算入問題については、前例に倣っていわゆる中立性を維持する（負担の公平性の維持或いは偏向性の排除）という立場を採った⁽¹¹⁵⁾。第五に、1928年提案は、「客観的に計算できない企業家の一般的な危険」については原価非算入という態度表明に留まっていた。1931年提案は、この態度表明を一步進めて、「危険は場合によっては原価を惹起するが、必ずしも常にそうとはならない」⁽¹¹⁶⁾と述べ、その限り危険という概念は、原価という概念と区別するべきことを提唱した。第六に、SIS の1928年提案は、原価部門或いは部門別計算を重視していたが、1931年提案は、それへの関心を弱めた1929年提案よりもなお一そう後退し、同時にその意味を不明確なものにした。例えば、SIS の1928年提案は、「材料管理部門と販売部門とは、原価部門という概念（begreppet kostnadställen）に入

る」⁽¹¹⁷⁾と明瞭に述べていたが、1931年提案は、「原価部門(kostnadsstallen)は、一般には、材料が製品にまで直接的に加工されるか、或いはそれが間接的に製造に役立つ部門である」⁽¹¹⁸⁾と規定したに過ぎなかった。

SIS の1931年提案は、同年、5月21日、議会によって「工業総原価計算における統一的な用語に関する諸基準」(Normer rörande enhetlig terminologi vid industriell självkostnadsberäkning、略称:「SIS-諸基準」SIS-normerna)として確定された⁽¹¹⁹⁾。

既述のように、SIS の1931年委員会は、この提案を「暫定的な基準」とした。その理由は、第一に、SIS の1931年委員会は、産業界の要請にしたがって原価計算上の統一的な用語を確立しようとしても、現実問題として原価計算上の用語に関心を寄せる人々の直接的な問題意識は多様であり、このような状況の下で全ての当事者の関心事に適合的な統一的な用語を確立することを躊躇さざるをえなかった。SIS の1931年委員会は、そのため、スウェーデンにおける原価計算上の統一的な用語の確立にとって最も合目的なやり方は、「時間の試練」を受けることであると主張した⁽¹²⁰⁾。即ちこの委員会は、産業界がそれについてある程度まで時間をかけて実務的な経験を積むことを望んだ。そして同委員会は、「時間の試練」によって統一的な用語を確立した後に、「総原価計算の場合に適用するべき統一的な処理手続きに関する諸規範に対する提案」の作業に着手するべきことを説いた⁽¹²¹⁾。第二に、SIS が教育委員会の要請の下に設置した委員会構成が、O. Sillén のような学識経験者を別とすれば、概して ASEA 社(後には L.M. Ericsson 社も含む)の代表者を中心としており、SIS の最初の提案(SIS の1928年提案)に伴って、従来それと異なる原価計算実務を実践してきた SKF 社の批判に応える形で提案された SIS の1929年提案を経て、「暫定的な基準」として提示された1931年提案も、ASEA 社陣営と SKF 社陣営との原価計算実務の対立の意味を完全に理解・解明しないまま、しかも相対的には ASEA 社側の原価計算実務に概して傾斜する内容となっていたからであった⁽¹²²⁾。即ち SIS は、一方では

産業界の人々がこの提案について実務的な習熟と経験を積み重ねることを希望して、他方では依然として ASEA 社対 SKF 社との抗争が持続することを予想して、周到にもこれを「暫定的な基準」としたのであった。

この膠着状態を打開し、原価計算の標準化問題を推進するために指導的な役割を果たしたのは、「スウェーデン技術協会」(Svenska Teknologforeningen: 略称、STF) の「経済及び組織部門 1」であった⁽¹²³⁾。同協会は、既に 20 世紀の初頭より諸外国の会計関連文献の翻訳を手掛け、10 年頃より、かの F.W. テイラー主義の思考をスウェーデンに紹介・普及することに努めてきた⁽¹²⁴⁾。同協会は、原価計算の標準化問題を推進するため、1932 年 9 月に「スウェーデン標準化委員会」(Sveriges Standardiseringskommission: 略称、SSK、SIS の改名した組織) に書簡で原価計算の統一的な処理手続きについて措置を講ずるように要請したのであった⁽¹²⁵⁾。SSK (SIS) は、この問題の調査・研究を STF (その「経済及び組織部門 1」) の手に委ねた。STF は、これを受けて SSK (SIS) の合意の下に、1933 年 6 月に討議のための委員会を設置した⁽¹²⁶⁾。(以下、この委員会を、便宜上、STF の 1933 年委員会と呼ぶ。) この委員会構成は、以前よりこの問題に関与してきた既述の N. Fredriksson (スウェーデン教育庁の教育委員で SKF 社の会長並びに STF の 1933 年委員会の議長)、E. Gillberg (スウェーデン商業銀行の取締役)、E. Jacobsson (SKF 社の当時の会計・経済部長)、R. Liljeblad (ASEA 社の当時の技術部長) 及び H. Roy Schultz (工学士で同じく当時の同社の部長) の他に、O. Kännekull (「株式会社産業情報サービス」の上級技師で当時の工科大学の工業経済学の特別教師) 及び C. T. Sällfors (同じく同社の書記で工科大学の経済学及び組織論の最初の教授) であった⁽¹²⁷⁾。この委員会は、その討議の結果を 1934 年に「総原価計算のための統一的な諸原則」(Enhetligaprinziper för självkostnadsberäkningar) —いわゆる 1934 年 STF-基礎プラン (den s.k. STF-grund planen) —として纏め、1936 年に公布した⁽¹²⁸⁾。これは、直接的にはエンジニアリング産業の原価計算のモ

デルとして適用されることを意図して作成されが、その影響力は多大であり、1945年のいわゆる「M-プラーネン」もまた、エンジニアリング産業が、この基礎プランで提示された諸原則をより一層具体的に適用することを目的として編纂したものであった⁽¹²⁹⁾。

STF の1933年委員会は、基礎プランの作成に当たって原価計算上の基礎的な諸概念の問題については SIS の1931年提案で解決済みとみなして、原価計算の統一的な処理手続きについて新たに提案することを目指していた。とはいえ同委員会は、この問題を討議するためには、SIS の1931年提案でもなお意見の一致をみなかった用語上の諸問題を再度討議し、論点を明確化することより出発しなければならなかった。STF の1933年委員会は、依然として用語問題に終始する形をとり、その結果を STF の1934年基礎プランとして提示した。その主要な提案は、第一に、全ての資本利子の原価計算への組み入れ、第二に、現在価格 (nupris) による評価、第三に、正常年度法 (normalårsmetoden) の適用、第四に、総原価計算の複式簿記機構への組み入れということであった⁽¹³⁰⁾。これらの問題は、明らかに、スウェーデンの原価計算の統一化問題に関する起点であった1923年の H. Roy Schultz の私的な提案の内容と、基本的には同一或いはその延長線上にある問題であった。これらの問題の中でも第四の問題は、STF の1934年基礎プランによっても根本的な解決に到らず、その解決は、「M-プラーネン」の形成まで俟たなければならなかった。

次項では、スウェーデンの20世紀20年代より30年第前半における原価計算の標準化問題について本項でみてきた経緯に照らして、STF の1934年の基礎プランは、(1)原価計算の基礎概念、(2)資本利子の原価算入、(3)原価計算に対する価格変動の影響排除、(4)原価計算に対する操業度の影響排除の問題について、どのような論理によりどのような提案をしたか、一瞥しよう。

〈注〉

⁽¹⁾Albert ter Vehn, Självkostnadsberäkningens Standardisering, Med Hänsyn Tagen till den Kalkylerande Bokföringens Hos Volvo, SKF, ASEA och L.M. Ericsson, Handelshögskolan, Goteborg, 1937, s. 5.

⁽²⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, ss. 5-6.

⁽³⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 6.

⁽⁴⁾Lars A. Samuelson, Models of Accounting Information Systems, Studentlitteratur, Lund, 1990, s. 54.

⁽⁵⁾本稿で時折引き合いにだされる ASEA 社・L.M. Ericsson 社・SKF 社・Volvo 社の社史については、特に下記の文献を参照。Carl G. Gustavson, The Small Giant. Sweden Enters the Industrial Era, Ohio University Press, 1986, Acta Universitatis Upsaliensis, Studia Oeconomica Uppsaliensia12, Inventions, Innovations and Economic Growth in Sweden: An Appraisal of the Schumpeterian Theory, 1987, Reinhold von Essen, The Seven Swedes, Almqvist & Wiksell International Stockholm, Sweden, 1984 etc.

⁽⁶⁾Lars A. Samuelson, *ibid.*, s. 55 och 81-86., Ragnar Liljeblad, Kostnadsberäkning och kostnadsredovisning inom mekanisk verkstadindustri med särskild hänsyn till penningvärdevariationer, Sveriges Mekanförbund, Stockholm, 1952, s. 5., Sveriges Mekanförbund, Redovisningsplan. Med företagsfall, 1975, ss. 75-78., Sveriges Mekanförbund, Mekanförbundets Normalkotoplan, Kortfattad Orientering, Utarbetad av Sven Stenverg, Stockholm, 1948, 拙稿「スウェーデンにおける近代会計学の形成—概観（1900年より1945年まで）—」(2)、明治大学短期大学紀要第59号1996年3月、187頁。

⁽⁷⁾拙稿「近代スウェーデンにおける原価計算論研究の足跡：概観（1900年より1945年まで）」明治大学短期大学紀要第65号1999年3月、122頁。

⁽⁸⁾近代スウェーデンにおける商業技術論／企業経済学教育・研究の起点となったストックホルム商科大学（1909年設立）は、設立の翌年に定めた「1910年学習計画」（1910 års studieplan）に既に原価計算論に関する教育・研究過程を盛り込み、教育・研究資料としてドイツの二冊の文献を記載していた。その一つは、A. Calmes の「工場経営論」（Der Fabrikbetrieb, Berlin, 1. Aufl., 1906, 2. Aufl., 1907）、他の一つは、F. Leitner の「原価計算」（Die Selbstkostenrechnung, Frankfurt a M., 1908）であった。（E. Gunnarsson, Behandling av kostnadsbegrepp i ekonomutbildningen fram till 1940-talets mitt, Delrapport inom forskningsprogramämnet Företagsekonomin utredning som stöds av Humanistisk-Samhällsvetenskapliga Forskningsrådet, upp-

sala Universitet Reprocentralen HSC Uppsala, 1985, 3. folj.) これらの二冊の著作は、20世紀のドイツにおける工業計算制度の形成という問題を主要な関心事の一つとする工場経営論したがってまたドイツ原価計算論の台頭期 (G. Dorn, Die Entwicklung der industriellen Kostenrechnung in Deutschland, 1961, Verlag Dunker & Humboldt/Berlin, s. 43、久保田音二郎監修/平林喜博訳「ドイツ原価計算の発展」同文館、昭和42年、32頁) における代表的な著作であった。当時のスウェーデンの学界と産業界とが、これらの二冊の著作について、技術論的経営学の一環として台頭した工場経済論したがってまた原価計算論のドイツ資本主義の発展動向に規定されたドイツ的な特殊性和その下で展開される固有な内容とをどの程度まで正確に理解し、それを前提としてどの程度までスウェーデンに適合的なものとしていったかは、定かではない。せいぜい指摘しうるのは、同商科大学は、以後、幾度か学習計画を修正してきたが、これらの二冊の著作は、近代スウェーデンの原価計算の標準化運動の推進中の「1929年及び1931年学習計画」(1929 respektive 1931 års studieplaner) でも依然として記載されていたこと、「スウェーデン産業連盟」(Sveriges Industriförbund) は、1931年に A. Calmes のこの著作のスウェーデン語翻訳版を出版したこと (E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 9.)、更に「1917年学習計画」(1917 års studieplan) は、これらの二冊の著作に加えて、これらの著作よりもなおいう実務志向的で書式形式に関する特に多数の事例を添えた W. Gull の「工場経営の組織」(Die organisation von Fabrikbetrieben, 1914) を導入したこと(この著作は、「1931年学習計画」にさえ記載されていたこと)等 (E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 9.) からみて、近代スウェーデンにおける原価計算論の教育・研究は、20世紀初頭のドイツ原価計算論の台頭期における諸文献とりわけ技術論的経営学の流れに沿った文献より、原価計算の技術と思考とを学ぶことより出発したと想像されること、とはいえ原価計算と複式簿記機構との有機的な結合という問題は、スウェーデンの場合他のヨーロッパ諸国に比べて著しく遅く、本稿で問題としてる原価計算の統一的な用語の確立と統一的な処理手続きの確立の問題(原価計算の標準化問題)が一応決着しても完全には達成できず、かの「M-プランネン」(M-planen) の設定まで俟たなければならなかった。(拙稿「近代スウェーデンにおける原価計算論研究の足跡：概観(1900年より1945年まで)」明治大学短期大学紀要第65号1999年3月、124—125頁、E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 11 och s. 22.)

⁽⁹⁾ストックホルム商科大学を中心とした近代スウェーデンの原価計算論の教育・研究が、諸外国とりわけドイツの技術論的経営学の流れに沿った諸文献を手掛かりとして出発し、母国語による教育・研究資料を利用しうりうりになっ

たのは、O. Sillén がこの「総原価計算要綱」(1913年)を出版した後、同商科大学が「1917年学習計画」(1917 års studieplan)にこの著作を盛り込んでからであった。(E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 9.) この学習計画がこの著作を盛り込んだことは、近代スウェーデンにおける原価計算論の教育・研究が、20世紀初頭の近代ドイツの原価計算論の台頭期における諸文献の単なる紹介・導入から、それらの諸文献についてのある程度までの理解を前提として、徐々に相対的な自立化への過程を展開する契機の一つとなった。(拙稿「近代スウェーデンにおける原価計算論研究の足跡：概観(1900年より1945年まで)」明治大学短期大学紀要第65号1999年3月、126頁。)

O. Sillén のこの著作は、もう少し後の時代になって学習計画に盛り込まれる R. Kristenson (1899-1975年) 一かれは、スウェーデンの工科大学の工学士であり同時にストックホルム商科大学で商業技術論／企業経済学の所定の課程を修めるという教育的背景を持っていた一の著作「工業総原価計算」(*Industriell självkostnader*, Stockholm, 1923) と共に、近代スウェーデンの原価計算論に関する初期段階の教育・研究資料であった。(Lars Engwall, red., *Föregångare inom företagsekonom*, SNN Förlag, 1995, ss. 193-207、拙稿「スウェーデンにおける近代会計学の形成—概観(1900年より1945年まで)—」(3)、明治大学短期大学紀要第60号1997年1月、153-156頁。)

O. Sillén のこの著作は、序文、序章、第1章「総原価計算の構成要素」、第2章「簿記上の原価計算」、第3章「総原価計算の技術」、結論という構成より成った。本著の序文は、その執筆の動機として、従来、工場組織問題や簿記問題に関する詳細な知識を持たない人々に総原価計算の構成要素や工業簿記上の原価計算に関する最も重要な問題(主として製造勘定の分割・純化の過程と製造間接費の認識及びその配賦問題)について一般的・入門的な指針を提示することをあげた。(O. Sillén, *ibid.*, ss. i - ii) このような動機の下に序章は、先ず本著の執筆の動機に沿った総原価と総原価計算の概念を問い、総原価とは、「本来的な製造価格(det egentliga tillverkningspriset)に販売費ないしは販売費の一部を加算した原価」(O. Sillén, *ibid.*, s. 6.)であり、「総原価計算とは、一定の生産物の製造と販売を通じて、企業に発生する全ての原価の計算」(O. Sillén, *ibid.*, s. 5.)であると規定した。続いて序章は、総原価計算の目的として価格決定と経営管理をあげ、併せて製品ごとの総原価と収益性の関係に言及した。(O. Sillén, *ibid.*, s. 23.) このような序文と序章を前提として第1章は、総原価の構成要素を原材料費・労務費・一般的製造原価(場合によっては一般的間接費という用語も使用、それは、今日いう製造間接費にほぼ相当)に区分し、各々の費目の概念規定を行い、総原価と販売価格の関係を図示した。

(O. Sillén, *ibid.*, s. 9.) 第2章は、それらを記録・計算するためのいわゆる工場簿記 (*fabrikbokföring*) の原理的な仕組み、それも極めて単純な工場簿記におけるいわゆる「井勘定」(岡本清著「原価計算(四訂版)」国元書房、平成2年、70頁以下)としての製造勘定の性格とその分割及び純化の問題をスウェーデンの工業簿記実務を基礎として考察した。(O. Sillén, *ibid.*, ss. 25-30.) 第3章は、総原価計算の構成要素や工業簿記上の原価計算に関する最も重要な問題であると O. Sillén 自らがいう一般的製造原価の配賦基準を問い、価額基準法(直接材料費法・直接労務費法・直接原価法)と時間基準法(機械作業時間法とりわけ個別機械時間法)の長短について説明し、併せて一般的製造原価の正確な配賦のために部門別計算の必要性を示唆した。(O. Sillén, *ibid.*, ss. 42-52.) 結論は、総原価計算がその目的即ち価格決定と経営管理に役立つために総原価に上乗せされる利潤は、競争・カルテル・独占等の条件により規定されると主張した。(O. Sillén, *ibid.*, s. 72.)そして同著は、E. Schmalenbach が1907/1908年における一連の論文で提示したかの原価分解の思考が、操業度の原価計算に対する影響を考慮する場合極めて有意義であることを指摘しつつも、同著の執筆の動機に即して立ち入ることはなかった。

O. Sillén のこの著作は、「1917年学習計画」に盛り込まれた原価計算論に関する教育・研究資料の中でも20世紀10年代になり同国の教育・研究者の手によって始めて執筆された近代スウェーデンの原価計算論の著作であること、その限りそれは、同国人にとっては外国語であるドイツ語で執筆された諸文献とは異なり、例えば、同国における製造勘定の分割・純化の過程に関する説明にみるように、当時の同国の原価計算実務に関する一定の基礎知識を踏まえたものとなっていたこと、だがまた同著は、同国でも既知となっていた A. Calmes や F. Leitner の著作を十分に消化した上で、製造間接費の配賦問題も含めて総原価計算の仕組みを複式簿記機構との関係の中で考察するには到らず、商的工業簿記の枠内に留まっていた。(拙稿「近代スウェーデンにおける原価計算論研究の足跡：概観(1900年より1945年まで)」明治大学短期大学紀要第65号1999年3月、129頁。)

⁽¹⁰⁾O. Sillén, [1913], *ibid.*, s. 57.

⁽¹¹⁾O. Sillén, [1913], *ibid.*, s. 41.

⁽¹²⁾O. Sillén, [1913], *ibid.*, ss. 21-22.

⁽¹³⁾O. Sillén, [1913], *ibid.*, s. 3.

⁽¹⁴⁾拙稿「スウェーデンにおける近代会計学の形成一概観(1900年より1945年まで)―」(1)、明治大学短期大学紀要第58号1996年2月、22-23頁、Lars Engwall, red., [1995], *ibid.*, ss. 112. följ.

⁽¹⁵⁾拙稿「スウェーデンにおける近代会計学の形成—概観（1900年より1945年まで）—」（1）、明治大学短期大学紀要第58号1996年2月、22-23頁。

⁽¹⁶⁾拙稿「近代スウェーデンにおける原価計算論研究の足跡：概観（1900年より1945年まで）」明治大学短期大学紀要第65号1999年3月、129-130頁。

上記、本文の記述のように、O. Sillénがこの著作で提示した最大の関心事は、原価計算と企業の価格政策或いは総原価の計算の価格決定に対する影響という問題であった。

原則論として自由市場経済を前提とすれば、一般に販売価格は、当該製品に対する需給関係によって決定される。その限り製品ごとに総原価を基準として販売価格を決定するのは、基本的には請負注文或いは確定した市場が存在しない場合か、統制経済の場合に限定されるであろう。とはいえ何らかの市場価格が存在する場合でも、例えば、それが競争制限的な諸要因によって製品の供給者側に有利に形成されているような場合（或いは製品の定価を決定する場合）、総原価は、価格決定に対して影響を及ぼすことになり、総原価の価格決定に対する役割が重視されることになる。だかまたいわゆる経営政策の決定或いは経営管理において販管費が管理の対象として注目されるようになる場合にも、総原価の計算が重視される。ここでは総原価の計算は、価格決定の基礎となると同時に、一般管理及び販売活動の管理・統制上も、或いは製品ごとの収益性の決定によるいわゆる経営政策の決定のための基礎資料としても重視される。

（太田哲三・黒沢清・佐藤孝一・山下勝治・番場嘉一郎監修「原価計算辞典」中央経済者、昭和43年、521頁。）O. Sillénもまた、この著作で総原価計算の目的として価格決定と経営管理をあげ、併せて製品ごとの総原価と収益性の関連にふれているのも、基本的にはこのような状況に照準を当てていたからであろう。とはいえ総原価の計算の経営管理に対する重要性は、本来的には、全体としての企業の経営管理の状況・原価発生の様態等により相当程度まで規定される。この場合でも管理の力点は、概して製造活動よりも一般管理及び販売活動におかれる。製造活動の管理を原価の計算に求める場合には、製造原価の概念或いは必要に応じて分解した原価の概念を利用することがより適切であろう。しかも経営政策の決定の場合に重視されるのは、限界原価や機会原価等、総原価以外の原価概念に対する認識であろう。この点についていえば、O. Sillénがこの著作で展開した所説は、総原価の計算が価格政策或いは経営政策の決定上一定の限界を持つことを意識したものではなかった。

⁽¹⁷⁾岡本清著「原価計算（四訂版）」国元書房、平成2年、7頁。

⁽¹⁸⁾拙稿「スウェーデンにおける近代会計学の形成—概観（1900年より1945年まで）—」（3）、明治大学短期大学紀要第60号13頁、E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 9.

⁽¹⁹⁾Lars Engwall, red., [1995], *ibid.*, ss. 139-165、拙稿「スウェーデンにおける近代会計学の形成概観（1900年より1945年まで）―」（3）、明治大学短期大学紀要第60号1997年3月、92-94頁、Jan Hensman, *Die Entwicklung der betriebswirtschaftslehre in Skandinavien unter besonderer Berücksichtigung*, Schweden, Leer/Ostriesland, 1969, SS. 67-68.

⁽²⁰⁾E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 10.

⁽²¹⁾O. Sillén, [1925], *ibid.*, s. 53.

⁽²²⁾E. Gunnarsson, *ibid.*, ss. 10-11.

⁽²³⁾拙稿「O. Sillenの貸借対照表評価諸原則論その論理構造を中心として」明治大学短期大学紀要第63号1998年3月、164-202頁。

⁽²⁴⁾拙稿「O. Sillenの貸借対照表評価諸原則論―その論理構造を中心として―」明治大学短期大学紀要第63号1998年3月。

⁽²⁵⁾E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 10.

⁽²⁶⁾E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 12.

⁽²⁷⁾浅羽二郎論稿「間接費配賦計算構造の展開―会計機能の展開と経営管理組織―」武蔵大学論集第35巻第2・3号1987年、51頁。

⁽²⁸⁾E. Gunnarsson, *ibid.*, ss. 12-13.

⁽²⁹⁾O. Sillén, [1913], *ibid.*, s. 21.

⁽³⁰⁾O. Sillén, [1913], *ibid.*, s. 22.

⁽³¹⁾O. Sillén, [1913], *ibid.*, s. 24.

⁽³²⁾Leif H. Skare/Nils Vasthagen/Sven-Erik Johansson, *Industriell kostnadsberäkning och redovisning*, P.A. Norstedts & Sönners Förlag, Sjötteupplag, 1969, Kap. 111 (Kostnadsstruktur, Sysselsättning) och Kap. XII (Standardkostnadsredovisning) .

⁽³³⁾E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 22.

⁽³⁴⁾E. Gunnarsson, *ibid.*, ss. 11-12.

⁽³⁵⁾E. Gunnarsson, *ibid.*, ss. 22.

⁽³⁶⁾E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 22.

⁽³⁷⁾E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 11.

⁽³⁸⁾A.C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, 1962, p. 340、片野一郎訳「リトルトン会計発達史」、340頁。A.C. Littletonは、原価会計の成立の経済的基礎を産業革命に求めるが、木村和三郎著「原価計算論研究」（日本評論社、昭和19年、15-16頁）は、それに依拠して産業革命に原価計算の成立の時期を求める。とはいえA.C. Littletonは、原価計算の成立に対する近代資本主義の競争の激化・投下資本に占める固定資産の比率の増大・分業組織の拡大等の影響を重視

し、その成立の時期を少なくとも1870年代中葉或いは1880年代中葉とする。宮上一男著「工業会計制度の研究」(山川出版社、昭和27年、36-37頁)は、これを論拠にその成立の時期を独占段階に求める。かれらの所説は、原価計算の展開の論理或いは企業会計の展開の論理を捨象することによって成立するといわれる。(浅羽二郎論稿「原価会計の生成と会計機能の変化」武蔵大学論集第34巻第5号1987年。)

(39) 諸井勝之助論稿「ダビッド・ソロモンズ原価計算の史的展開」東京大学経済学会「経済学論集」第23巻1号。

(40) E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 11.

(41) E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 12.

(42) E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 11.

(43) E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 11.

(44) E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 12.

(45) G. Dorn, *ibid.*, SS. 152-205、邦訳、第四部1933年以後のドイツ原価計算の発展における国家の影響。

(46) G.A. Montgomery, *The Rise of Modern Industry in Sweden*, London, 1938, p. 237、拙稿「スウェーデンにおける近代会計学の形成一概観(1900年より1945年まで)一」(2)、明治大学短期大学紀要第59号1996年3月、127頁。

(47) A. ルンドベリック著／永山泰彦・高宗昭敏・島和俊・小林逸太共訳「スウェーデンの経済政策」(A. Lindbeck, *Swedish Economy Policy*, The Macmillan Press LTD, 1975)、東海大学出版会、1981年、21頁。

(48) Lars Engwall, (red.), *Föregångare inom företagsekonomi*, SNS Förlag, 1995, ss. 112-116.

(49) Albert ter Vehn, *ibid.*, ss. 6-16.

(50) Rupert Beije (red.), *Svenskt Affärslekikon*, Medéns Förlag. Stockholm, 1948, s. 478.

(51) Rupert Beije (red.), *ibid.*, ss. 473-474.

(52) Lars Engwall (red.), [1995], *ibid.*, s. 111., Eva Wallenstedt, O. Sillén Professor och Praktiker, Några drag i företagsekonomiämnets tidiga utveckling vid Handelshogskolan i Stockholm, Uppsala, 1988, ss. 227-238.

(53) Rupert Beije (red.), *ibid.*, s. 470.

(54) Albert ter Vehn, *ibid.*, ss. 6-7.

(55) Sveriges Mekanförbund, *Mekanförbundets Normalkotoplan*, Kortfattad Orientering, Utarbetad av Sven Stenverg, Stockholm, 1948, Ragnar Liljeb-lad, *ibid.*, Kap. 1., Sveriges Mekanförbund, Redovisningsplan. Med företag-

sfall, 1975, Gerhard G. Mueller, International Accounting, Chap. 4, Macmillan, 1967, Lars A. Samuelson, *ibid.*, Chap. 4., 安平昭二著「標準勘定組織の展開」千倉書房、昭和52年、安平昭二著「コンテンラーメンの理論」千倉書房、昭和46年、エ・シュマーレンバッハ著・土岐正蔵訳「コンテンラーメン—標準勘定組織—」森山書店、昭和27年等。

⁽⁵⁶⁾Lars A. Samuelson, *ibid.*, s. 55.

⁽⁵⁷⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 6, Albert ter Vehn, Den industriella självkostnadsberäkningens standardiseringen i Sverige, I : Affärsekonomi 1934 : 10, Stockholm, ss. 417-422 och ss. 429-430.

⁽⁵⁸⁾E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 18.

⁽⁵⁹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 6.

⁽⁶⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 6.

⁽⁶¹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 6.

⁽⁶²⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 7.

⁽⁶³⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 7.

⁽⁶⁴⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 7.

⁽⁶⁵⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 7.

⁽⁶⁶⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 7.

⁽⁶⁷⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 7.

⁽⁶⁸⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, ss. 7-8.

⁽⁶⁹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 8.

⁽⁷⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 8.

⁽⁷¹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 8.

⁽⁷²⁾Lars Engwall, [1995] , *ibid.*, s. 112. *följ.*

⁽⁷³⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 8.

⁽⁷⁴⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 9.

⁽⁷⁵⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 9.

⁽⁷⁶⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 9.

⁽⁷⁷⁾辻厚生著改訂増補「管理会計発達史論」有斐閣、昭和63年、第7章及び第8章。

⁽⁷⁸⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, ss. 6-8.

⁽⁷⁹⁾ASEA 社（及び L.M. Ericsson 社も含む）及び SKF 社（及び Volvo 社も含む）が採用していた原価計算システムの委細については、Albert ter Vehn, *ibid.*, Kap. 11a (Standardiseringsfrågan och den kalkylerande bokföringen hov A.-B. Volov) och 11b (Standardiseringsfrågan och den kalkylerande

bokföringen hos A.-B. Svenska Kullagerfabriken) , Kap. 111 (Standardiseringsfrågan och den Kalkylerande bokföring hos Allmänna Svenska Elektriska Aktiebolaget) , Kap. IV (Standardiseringsfrågan och den kalkylerande bokföringen hos Telefon A.-B. L.M. Ericsson.) を参照。

⁽⁸⁰⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, ss. 6-8.

⁽⁸¹⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, ss. 8.

⁽⁸²⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 7.

⁽⁸³⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 9.

⁽⁸⁴⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 10.

⁽⁸⁵⁾ この問題については、拙稿「近代スウェーデンにおける原価計算論研究の足跡：概観（1900年より1945年まで）」明治大学短期大学紀要代65号1999年3月、140頁以下で言及した。ここでは、1920年代より1930年代中葉におけるスウェーデンの原価計算の標準化運動との関連で、「1931年学習計画」の概要にふれておく。

「1931年学習計画」は、「1927年学習計画」が既に記載していた E. Schmalenbach の「原価計算と価格政策」（1926年）の他に、新たに M.R. Lehman の「工業原価計算」（Die industriell Kalkulation, Berlin & Wien, 1925）及び G. Törnqvist の「小売商における費用分析と価格設定」（Kostnadsanalyse och prissättning i detaljaffärer, Stockholm, 1925）を記載した。とはいえ「1931年学習計画」に沿った教育・研究の場合、これらの著作は、著者と書名の簡単な紹介程度に留まり、各著作の内容について多少とも立ち入るようになるのは、「1936年学習計画」以後であった。（上記の三冊の著作は、「1936年学習計画」に継承され、そこで新たに討議されるようになる。そのため本項では省略する。）「1931年学習計画」は、商業技術論／企業経済学上の既存の科目とは別に、かの B. Ohlin の提案で、原価と収益の問題について特別な教育・研究を進めるために経済学部門に特別課程を設置した。この時期には同商科大学は、商業技術論／企業経済学の部門はもとより経済学部門でも、原価と収益に関する諸問題の教育・研究については、体系的な整備はなされていなかった。それでも経済学部門ではこの特別課程の教育・研究資料として J.M. Clark の「製造間接費の経済学研究」（Studies in the Economics of Overhead Costs, Chicago & London, 1923）を記載した。この著作は、一般にいわれるように、原価計算目的の相違による原価概念の相違という基本的な思考を提示した。（廣本敏郎著「米国管理会計発達史論」森山書店、1993年、150-160頁、桜井通晴著「経営のための原価計算」中央経済社、平成8年、10頁、坂本藤良著「近代経営と原価理論」有斐閣、昭和32年、第3編産業合理化と原価概念及び第4章、正常原価・

標準原価概念遊休設備の一般化と原価概念。)それは、1920年代の遊休生産能力問題(固定費問題)の深刻化という条件の下で必要とする原価計算は、全部原価の計算ではなくて、差額原価の計算であるという仮説を提示した。もとより J.M. Clark のこの著作を導入したことは、直ちに同商科大学における教育・研究が、かれの思考に媒介されて1930年代のアメリカ原価計算論が展開した諸動向(例えば、標準原価計算の完成・直接原価計算論の台頭等)に注目し、そこより新しい知識の導入と展開に着手することに直結しなかった。1920年代頃にはスウェーデンの学界も産業界も、正常原価及び正常原価計算の思考と手法について周知していたが、かれらは、実際原価計算の迅速性に対する要請以上に操業度の変化がそれに及ぼす影響を排除するという目的で、この思考と手法とを利用したに過ぎず、正常原価と標準原価の概念的な区別さえ曖昧であった。

とはいえこの種の著作の導入は、「1933年学習計画」の経済学部門では更に間接費分析という科目の中に、J.B. Canning 著「会計士の経済学」(The Economics of Accountancy, New York, 1922)を記載する糸口となり、「1936年学習計画」は、経済学部門では、一連の関連の諸文献を盛り込むことになるのである。

⁽⁸⁶⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 10., 拙稿「近代スウェーデンにおける原価計算論研究の足跡:概観(1900年より1945年まで)」明治大学短期大学紀要第65号1999年3月、166-170頁及び184頁。

⁽⁸⁷⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 10.

⁽⁸⁸⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 12.

⁽⁸⁹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 12.

⁽⁹⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 11.

⁽⁹¹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 11.

⁽⁹²⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 11.

⁽⁹³⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 11.

⁽⁹⁴⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 9.

⁽⁹⁵⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 9.

⁽⁹⁶⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 10.

⁽⁹⁷⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 12.

⁽⁹⁸⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 12.

⁽⁹⁹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 12.

⁽¹⁰⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 12.

⁽¹⁰¹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 12.

⁽¹⁰²⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 13.

⁽¹⁰³⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 13.

⁽¹⁰⁴⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 13.

⁽¹⁰⁵⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 13.

⁽¹⁰⁶⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 13.

⁽¹⁰⁷⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 13.

⁽¹⁰⁸⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 13.

⁽¹⁰⁹⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 13.

⁽¹¹⁰⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 13.

⁽¹¹¹⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 14.

⁽¹¹²⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 13.

⁽¹¹³⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 14.

⁽¹¹⁴⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 14.

⁽¹¹⁵⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 14.

⁽¹¹⁶⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 14.

⁽¹¹⁷⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 14.

⁽¹¹⁸⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 14.

⁽¹¹⁹⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 14.

⁽¹²⁰⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 14.

⁽¹²¹⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 14.

⁽¹²²⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, ss. 6-8.

⁽¹²³⁾ Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 15.

⁽¹²⁴⁾ 周知のように、F.W. Taylor が科学的管理法を提起したのは、アメリカ独占資本主義の生成期であった。(中村瑞穂／丸山恵也／権泰吉編著、新版「現代の企業経営理論と実態」ミネルヴァ書房、1996年、147頁。) 19世紀末葉より20世紀初頭のアメリカにおける急速な資本の集中・集積運動と独占の形成は、労働者の急速な組織化を進展し、労使の対立を激化させた。資本の論理に基づいて労働者の組織的怠業に対抗し、個別労働者と個別機械の生産能率を最大限に高めるために、最初にその方式を考案したのは、機械技師達であった。それは、既に19世紀末葉より20世紀初頭にかけて ASME (アメリカ機械技師協会: American Society of Mechanical Engineers, 1880年設立) (経営研究グループ「経営学史」垂記書房、1972年、18-19頁) を中心として展開されたいわゆる産業工学的な体系的管理運動の成果の一つであった。それは、この時期における工学的思考を資本主義的合理化の実現のために利用した運動であった。

F.W. テイラーによる管理方式の出発点は、従来の賃金支払方式に代わる差別的出来高給の提唱とりわけ賃金支払を管理者が設定した仕事量(課業)の達

成の度合いとの関連で行うということであった。この課業管理は、四つの原則即ち(1)課業は一流労働者なみであること、(2)作業の標準的諸条件 (ex. 機械・工具等) の整備、(3)標準作業法の習得と標準作業量を実現した労働者への高賃率の適用、(4)差別的出来高払い制度の適用という原則を基礎としていた。この F.W.テイラーの科学的管理法は、1895年 ASME 大会における F.W.テイラー報告書としての「一つの出来高制労働問題の部分的解決に向けての一ステップ」(A Piece Rate System, being a step toward partial solution of the Labor Problem) (上野陽一訳編「科学的管理法」産業能率短期大学出版部、昭和32年、第1部収録)、1903年の「工場管理」(Shop Management) (上野陽一訳編「科学的管理法」同上、第11部収録)、1911年の「科学的管理の諸原則」(The Principles of Scientific Management) (上野陽一訳編「科学的管理法」第111部収録)等の著作を媒介として、欧米各地に伝来した。

F.W.テイラーのこれらの一連の文献のうち「科学的管理の諸原則」(1911年)は、スウェーデン産業連盟によって1913年に同連盟の VD Axel Hultkrantz の序文付きでスウェーデン語翻訳版として出版された。(拙稿「近代スウェーデンにおける原価計算論研究の足跡：概観(1900年より1945年まで)」明治大学短期大学紀要第65号1999年3月、145頁。)、Lars Engwall, (red.), [1995], *ibid.*, s. 112.

⁽¹²⁵⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 14.

⁽¹²⁶⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 15.

⁽¹²⁷⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 15.

⁽¹²⁸⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 15, Lars A Samuelson, *ibid.*, p. 63.

⁽¹²⁹⁾Lars A. Samuelson, *ibid.*, p. 55.

⁽¹³⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 60.

2. STF の1934年基礎プラン：その主たる提案

STF は、SIS が要請或いは付託した課題即ち原価計算の統一的な処理手続きを提案するという課題に取り組むために、STF の1933年委員会を組織した⁽¹⁾。この委員会には、以前より原価計算の標準化運動に関与してきた幾人かの人々の他に、新たに O. Kärmell (スウェーデン工業連盟傘下の株式会社産業情報サービス所属で王立工科大学の工業経済学の特別教師) 及び C. T. Sällfors (王立工科大学の工業経済学及び組織論の最初の教授) が参画した⁽²⁾。

STF の1933年委員会、原価計算上の基礎概念に関わる諸問題は、

SIS の1931年提案をもって基本的には解決済みとして、そこでの結論を原則的に承認した⁽³⁾。STF は、その上で新たに考察すべき主要な問題として、第一に、資本利子の原価算入問題、第二に、原価計算に対する価格変動の影響の排除問題(現在原価による評価問題)、第三に、原価計算に対する操業度の影響の排除問題(正常年度法或いは標準原価の適用)、第四に、複式簿記機構と様々な原価概念のうちでも一定の原価概念を前提とした原価計算との結合問題を提示した⁽⁴⁾。これらの問題は、明らかにスウェーデンの原価計算の標準化運動に関する起点であった H. Roy Schultz の私的な提案の内容と基本的には同一或いはその延長線上にある問題であり、同国のストックホルム商科大学を中心とした原価計算論に関する教育・研究でも、例えば、同商科大学の「1927年学習計画」における教育・研究資料の一つとして記載されていた O. Sillén の「講義要綱」で提示されていた問題であった⁽⁵⁾。(但し、この「講義要綱」は、第一の問題には言及していない。)

本項は、STF の1933年委員会が新たに考察すべき主要な問題として提示したこれらの提案の問題の所在を明らかにするのに先立って、STF の1933年委員会が、SIS の1931年提案をもって基本的には解決済みとして認識した原価計算上の基礎概念に関わる諸問題とは何であったか、SIS の1931年提案(或いは場合によっては SIS の1929年提案及び1928年提案)を再度顧みることより出発する。続いてスウェーデンの20世紀20年代より30年代中葉における原価計算の標準化問題の過程で争点となってきた資本利子の原価算入問題、原価計算に対する価格変動と操業度の変動が及ぼす影響の排除問題、原価計算と複式簿記機構との結合問題に論点を絞ってその内容を明らかにする。

2.1. STF の1934年基礎プランにおける原価計算上の基礎概念論

SIS の1931年提案は、その序言の冒頭及び最後の要約で「原価計算は、それが利用される目的によって規定される」⁽⁶⁾と述べ、原価概念の規定には、1930年代にはスウェーデンの原価計算論に関する大学の教育・研究でも紹介されるようになっていたかの J.M. Clark 流の「相対性の原理」を出発点とするべきことを示唆した⁽⁷⁾。この相対性の原理それ自体は、基本的には、原価計算の原価管理目的を基調とした限界的な思考による原価理論の展開に関わるものであった⁽⁸⁾。とはいえ SIS の1931年提案は、それが前提としてい原価計算目的にそれ以上立ち入って直接的に

言及することもなければ、その目的に適合的な原価計算の仕組みを体系的・具体的な形で提示することもなかった。その代わりに SIS の1931年提案は、原価計算の統一的な用語問題について当面検討すべき項目として、下記の一覧表にみるように、「I. 原価計算の基礎概念」、「II. 製造原価」、「III. 管理費」、「IV. 販売費」という四つの項目をあげ、各項目について考察すべき主要な論点を示し、最後の「V. 要約」に繋げた⁽⁹⁾。

SIS の1931年提案における原価計算の統一的な用語に関する検討事項一覧表

1. 原価計算の基礎概念 (Kostnadsberäkningars grundbegrepp)

A. 原価 (kostnad)

原価と危険 (risker) の概念

総原価 (självkostnad) の概念

簿記と総原価計算との関連：簿記上の中性原価及び原価計算上の付加原価 (bokföringens resp. självkostnadsberäkningens merkostnad)

B. 直接原価と間接原価 (direkta och indirekta kostnader)

C. 変動費と固定費 (rörliga och fasta kostnader)

D. 原価計算の種類：原価計算目標が原価の選択と価額設定を規定する。

事後原価計算と事前原価計算 (efterkalkyl och förkalkyl)

平均原価計算 (genomsnittskalkyl) ・正常原価計算 (normalkalkyl) ・最小原価計算 (minimikalkyl) (遊休生産能力 outnyttjad kapacitet に関わる概念)

現在価格 (nupriser) ・調達原価 (anskaffningspriser) ・標準価格 (standardpriser) 或いは標準配賦 (standardpålägg) による原価計算

E. 原価負担者 (kostnadsbärare) と原価場所 (kostnadsställe)

原価負担者の概念：単一生産品或いは連産品

原 価 場 所 の概念：一般的には次の部門より構成される。

個別部門 (同種の操業のための製造グループ)

共通部門 (補助部門を含む。)

II. 製造原価 (Tillverkningens kostnader)

A. 製造直接費 (direkta tillverkingskostnader)

1) 直接材料費 (kostnad för direkt material)

2) 直接労務費 (kostnad för direkt löner)

幾つかの原価負担者に直接借方記入し、通常、仕掛材料の価額騰貴による変化を随伴する。

- 3) 幾つかの特別原価 (specialerkostnader) (例: ライセンス料 licensavgifter)

B. 製造間接費 (tillverkningsomkostnader)

ここでは上記の II. A の直接費・III 及び IV には算入されない諸項目

例示: 減価償却費 (簿価の切下と償却を混同してはならない。)

月次の給与支払 (製造のため)

利子 (資本利用のため)

C. 製造間接費の配分

配分基準として様々な原価要素を利用する。

原 価 場 所: 様々な原価要素ごとに様々な配分基準を適用する。

原価担当者: 時間基準・価額基準 (直接的な賃金・材料費或いはそれらの合計)・数量基準を適用する。

配賦計算 (pålägg) は、一定の製造・部門・操業のために要した製造間接費の、配分基準との関係で確定された按分である。

III. 管理費 (Administrationskostnader)

- 1) 直接費 (direkta kostnader)

- 2) 間接費 (indirekta kostnader) (管理間接費: adm.-omkostn.)

管理費は、原則として間接費である。但し一部は直接費。配分基準は、製造間接費或いは販売費について利用される諸原則と同一の諸原則による。

IV. 販売費 (Försäljningskostnader)

- 1) 直接費 (direkta kostnader)

- 2) 間接費 (indirekt kostnader) (販売間接費: försäljn.-omkostn.)

販売費は、原則として間接費 (omkostnader) である。但し一部は直接費。間接費の配分基準は、製造原価、販売価格 (försäljn.-priset)、数量 (kvantiteten) 等

V. 要約

原価計算は、それが利用される目的に規定される。

製品が引渡・販売されるまでに要した全ての〔原価を集計する〕原価計算は、総原価計算と呼ばれる。総原価計算は、資本利子の算入・不算入を問わず、次の項目より構成される。

A. 製造原価 (tillverkningskostnader):

- 1) 直接材料費 (kostnader för direkt material)

- 2) 直接労務費 (kostnader för direkta löner)

- 3) 間接製造原価(indirekta tillverkningskostnader) (製造間接費 tillv.-omkostnader)
- B. 管理費 (administrationskostnader)
 - 1) 直接費 (direkta kostnader)
 - 2) 間接費(indirekta kostnader) (間接管理費: administrationsomkostnader)
- C. 販売費 (försäljningskostnader)
 - 1) 直接費 (direkta kostnader)
 - 2) 間接費 (indirekta kostnader) (間接販売費: försäljningsomkostnader)

STF の1933年委員会が、SIS の1931年提案をもって既に解決済みという判断を下した原計算上の基礎概念に関わる諸問題とは、より直接的には上記の「1. 原価計算の基礎概念」という項目の下で取り扱われた諸問題であった。

「1. 原価の基礎概念」は、「A. 原価」という表題の下で、原価と危険、総原価、簿記上のいわゆる中性費用と原価計算上の付加原価という用語を列挙し、原価計算上の原価という言葉が含意している基本的な意味と内容の特性を示唆した。「1. 原価の基礎概念」は、それを前提に、「B. 直接費と間接費」及び「C. 変動費と固定費」という項目をあげ、製品との関連で原価を把握をするための原価の計算技術的な区分と、産業合理化運動の名目の下で進展する不断に発生或いは増大する過剰生産能力の問題を考慮した原価の区分の重要性を示唆した。「1. 原価の基礎概念」は、更に、「D. 原価計算の種類」という表題の下で、「原価計算の目標が原価の選択と価額設定を規定する」⁽¹⁰⁾と述べて、事後原価計算と事前原価計算、平均原価・正常原価・最小原価、現在価格・調達価格・標準価格或いは標準配賦計算という用語を列挙した⁽¹¹⁾。これらの用語は、総体として大まかにいえば、価格変動と操業度の変動が原価計算に与える影響をどのように処理するかという当時のスウェーデンの産業界

にとって早急に解決されるべき最も基本的な問題に関する用語であった。「1. 原価の基礎概念」は、最後に「E. 原価負担者と原価場所」という表題をあげ、単一生産品と連産品、部門別計算における直接部門と間接部門という用語を列挙した。これらの用語は、概して製造間接費の配賦問題における部門別計算の占める意義と様々な原価計算形態に関わる諸問題を示唆した。総じて「1. 原価計算の基礎概念」は、A で原価計算上危険と区別される原価概念の本質を明示した上で、B より E において、若干の例外はあるとしても、当時のスウェーデンでも少なくとも理論的には諸外国の文献を通じて紹介され、論議を呼びつつあり、実務的にも極く少数の企業でも導入されつつあった原価計算上の新しい思考と手法に関わる問題を提起していたのであった。

SIS の1931年提案は、上記の「1. 原価計算の基礎概念」に続いて、原価が集計される原価の範囲にしたがって「II. 製造原価」・「III. 管理費」、 「IV. 販売費」という構成をとり、原価集計の各範囲で問題となる原価計算上の用語を列挙し、これによってこの提案が予定している単位原価の算定は、総原価であり、ここでの原価計算は、総原価計算であることを示した。因みにいえば、既述のように、SIS の1928年提案は、「1. 原価」 (=1931年提案の「1. 原価の基礎概念」に相当) に続いて、単位原価の正確な把握のため、原価の費目別計算・部門別計算・製品別計算という構成をとっていた。原価が集計される原価の範囲にしたがって提案を構成していくようになったのは、SIS の1929年提案からであった。

一般に総原価計算は、原価計算の歴史的な発展上、原価計算の最も基本的な目的である価格設定目的と結びついて生成・発展してきたといわれる⁽¹²⁾。前項で指摘したように、SIS のこの提案も、少なくとも原価計算の目的について価格設定を第一義的な目的として措定し、その目的に適合的な原価の把握ということを自明の理として暗黙裡に承認していたと思われる。とはいえ SIS のこの提案は、価格設定目的とそれに目的適合的な原価計算の枠組みの中で、さしあたりは「1. 原価計算の基礎概

念」のB以下にみたように、後にはIIよりIVで明らかにされる製造間接費の配賦問題にみるように、20世紀初頭以後、諸外国で急速に発展してきた原価計算上の新しい領域とりわけ標準原価計算の生成・発展とそれに媒介された様々な領域の開拓に象徴される、原価計算の原価管理目的或いは損益計算目的にも、配慮していたのである⁽¹³⁾。

SISの1931年提案は、「暫定的な基準」であった。それが「暫定的な基準」として公表されたのは、既述のように、SISの1931年委員会が、この「暫定的な基準」の公布によってもASEA社対SKF社の抗争は決着しないという状況判断を下していた他には、この提案が提示する総原価計算上の諸用語が、統一的な用語として確立しうするためには、産業界による時間をかけた実践的な経験の蓄積に併せて、近い将来に総原価計算の統一的な処理手続きを確立し、それとの関連で再度考察するべきであるという理由によるものであった⁽¹⁴⁾。STFの1934基礎プランは、この処理手続きの確立を目標としたが、実質的には、SISの1931年提案（「暫定的な基準」）の提唱に当たっても意見が別れ、最終的な決着をつけることができなかった諸用語の概念を再度、吟味・検討することに集中する結果となった。SISの1931年提案は、「暫定的な基準」として不明瞭な点を幾つか残していた。それをSTFの1934年基礎プランが提示した、既述の四つの問題との関連でみると、概して論点は、製造間接費概念の把握とその部門別計算の手続きの問題に収斂された。即ちSISの1931年提案は、第一に、製造原価の把握上、製造直接費と製造間接費の範疇的な識別、第二に、単位原価としての総原価の算定のために、製造原価に加算される管理費と販売費のうち、とりわけ管理費と製造間接費の範疇的な識別、第三に、原価要素とりわけ製造間接費の部門別計算における部門共通費の把握とその配賦並びに製造部門への再配賦に関する一連の処理手続きという側面で、曖昧性を残していた。SISは、1931年提案（「暫定的な基準」）としてのこのような曖昧性をその後自らの手で明確化することがないままに、STFに原価計算の統一的な処理手続きの提示を求めた

のであった⁽¹⁵⁾。

SIS の1931年提案がこのような曖昧性を残した事情は、当時のスウェーデンの関連の文献によれば、次のようであった。第一に、既述のように SIS の最初の提案である1928年提案が、ASEA 社の原価計算思考と実務に大きく傾斜していたことを契機として、それと異なる原価計算思考と実務をもった SKF 社が、これを批判し、原価計算思考と実務をめぐる ASEA 社対 SKF 社の対立が激化し、SIS は、最初の提案以後、2 回の修正提案を余儀なくされたことであった⁽¹⁶⁾。修正の際の主要な論点は、現象的には原価計算に対する価格変動の影響を排除することか或いは操業度の変化の影響を排除することか、何れに力点をおくかということに存在した。そして修正は、専ら両陣営の主張（現在価格による原価の算定か標準原価による原価の算定かという問題）をどのような形で調整するかといことに絞られた。そのため SIS は、原価計算上の諸概念についてより明確な規定をするに到らなかった。第二に、SIS は、その最初の提案を契機に台頭した ASEA 社対 SKF 社の対立に対して、1929年提案で先ずかの相対性の原理を提唱することによって両社の対立を調整しようとした。とはいえ SIS の1929年提案は、それと共に、その理由は定かではないが、1928年提案が提唱していた正確な原価計算のために原価の費目別計算より部門別計算、部門別計算より製品別計算という一連の処理手続きを中心とした構成をとることを放棄し、原価が集計される原価の範囲にしたがって製造原価・管理費・販売費という構成に転じた。そのため SIS の1929年提案は、原価計算上、極めて重要な意味を持つ製造間接費概念の確定とその配賦という問題にしたがってまた部門費の把握とその一次及び二次配賦の問題については SIS の1928年提案の内容を更に深めるどころか、かえってそれよりも後退する結果を招いた。そして SIS の1931年提案もまた、この点については1929年提案を継承したというのである⁽¹⁷⁾。

このような説明が正鵠を得たものであるかどうかは定かではないが、

このような理由説明の中に、H. Roy Schultz が1923年の私的な提案において既に提起していた問題即ち価格変動及び操業度の変動が原価計算に与える影響を排除するという問題が、現象的には ASES 社（及び M.L. Ericsson 社）対 SKF 社（及び Volvo 社）のそれぞれの原価計算実務上の対立という形をとりつつ、原価計算の統一的な用語の確立という問題として抬頭し、スウェーデンの原価計算の標準化運動の核心となっていたことを読みとることができる。

スウェーデンの原価計算上、現象的には ASEA 社（及び M.L. Ericsson 社も含む）と SKF 社（及び Volvo 社も含む）の対立は、長引く論争を招いた問題であった⁽¹⁸⁾。

ASEA 社は、重電機及び電信・電話部門の企業としてスウェーデンにおける原価計算の標準化運動が具体的な形をとって台頭してきた1920年代には、既に独占企業として自己の地位を確立し、確固たる販売網を所有していた。同社が、価格設定のための原価計算という枠組みの中で最大の関心を寄せた問題は、戦中・戦後のインフレーションの体験に照らして、価格変動が原価計算に及ぼす影響を如何に排除するかという問題であった。同社は、そのため製品原価の算定の基礎を現在価格に求めた。現在価格による原価の計算は、元帳の製造勘定の借方を調達価格で、同勘定の貸方を現在価格で記帳し、両価格の差額は、元帳に設定した評価替勘定に振替えることによって行われた。同社は、この評価替勘定の貸借差額を損益勘定に振替える形で、原価計算と複式簿記記録との結合を求めた⁽¹⁹⁾。

これに対して SKF 社（Volvo 社：同社は、1926年に SKF 社より分離して設立）は、ボールベアリング及び自動車部門の企業として、既に1910年代には不断に峻烈な国際競争に晒されながら、国際的なコンツェルンとして、1916年にフィラデルフィア工場を買収した。同社は、これを契機に1918年以来、原価計算に標準原価の思考を導入し、生産能力或いは操業度の変化が原価計算に与える影響に特に留意し、原価差異分析に力

点をおいてきた。SKF 社 (及び Volvo 社) は、先ず、原価要素即ち直接材料費・直接労務費及び製造間接費の実際投入額を製造勘定の借方に記入した。次いで原価計算期末に当該原価計算期間中の製品完成数量に、事前に設定した原価要素即ち直接材料費・直接労務費及び製造間接費に関する製品一単位当たりの原価標準を乗じて、標準原価を算定した。これを製造勘定の貸方と製品勘定の借方に記入した。更に当該原価計算期末の仕掛品有高については仕掛品標準原価を算定し、これを製造勘定の貸方と期末仕掛品勘定の借方に記入した。これによって仕掛品勘定の借方には実際原価が、その貸方には標準原価が記入され、この勘定の貸借差額は、当該原価計算期間における標準原価差異として把握された。この原価差異は、原価差異分析のために、更に差異の内容を示す各差異勘定に振り替えられた。しかも SKF 社は、原価管理目的に沿って、生産能力を考慮して、正常生産高という視角より正常原価計算及び最小原価計算も問題にした⁽²⁰⁾。

SIS の1929年提案は、1920年代におけるスウェーデンの二つの巨大企業である ASEA 社及び SKF 社或いはこのような産業部門の原価計算思考と実務を色濃く反映していたのであった。SIS は、反復・激化する両社の対立・抗争の中で、その後も原価計算上の基本的な問題とりわけ製造間接費の概念的な明確化とその部門別計算の意味を十分に省察することなく、1931年提案を公表したのであった。

2.2.STF の1934年基礎プランにおける資本利子の原価算入論

2.2.1.一般論としての資本利子の原価算入是非論の問題の所在

既述のように、STF の1933年委員会は、SIS が要請した課題即ち原価計算に関する統一的な処理手続きを提案するという課題に取り組むに当たって、原価計算上の基礎概念に関わる基本問題の多くは、SIS の1931年

提案をもって既に解決済みとして、そこでの結論を原則的に承認した。

とはいえ SIS の1931年提案は、「暫定的な提案」として、原価計算上の幾つかの用語については統一的な用語問題から完全に除外し、未解決のまま将来事項として先送りしてしまった⁽²¹⁾。STF の1933年委員会が、それらの用語問題の中でもとりわけ重視し、早急に解決すべき優先課題とした問題は、原価計算上の資本利子という用語の解釈とその取扱いに決着をつけるということであった⁽²²⁾。

周知のように、原価概念の近代的な形成の過程は、さしあたり素価（直接原価）の認識に始まり、素価（直接原価）の他に間接原価を認識（加算）することによって、理論的にも現実的にも全部原価の概念（製品単位当りに発生する全ての原価要素を全部算入するという意味でのそれ）の形成（素価より全部原価という原価概念の拡大化）にいたる過程であった⁽²³⁾。この過程における中心的な問題は、製造間接費とその配賦問題であった⁽²⁴⁾。

時代は遡るが、封建制の崩壊期に複式簿記に先行するか或いはそれと並んで独自に生成しつつあった原価記録が⁽²⁵⁾、原価計算制度として成立する過程（マニユファクチュアにおける複式簿記機構と原価記録の結合の過程）で、「原価認識・把握の重要な一指標」⁽²⁶⁾となったのが、いわゆる資本利子の原価算入論の是非をめぐる問題であった。

資本利子とりわけ支払利子が、さしあたり直接原価としてであれ原価算入されるようになったのは、16世紀のマニユファクチュアにおいて原価記録と複式簿記とが、持分確定を伴う原価管理的な要求によって、生産工程的・内部的に結合した時期であった⁽²⁷⁾。資本利子とりわけさしあたりは支払利子が間接原価として認識され、製品への配賦問題が生起するようになるのは、産業革命以後固定資本の存在を前提とする近代的な恐慌の結果、固定資本の存在それ自体が企業家にとって桎梏となる時期まで俟たなければならなかった⁽²⁸⁾。

総じていわゆる資本利子の原価算入問題の台頭は、産業革命以後の機

械化の進展に伴う固定資本の存在或いはその巨大化、そのための資本調達機構としての信用・株式会社制度の一般化、それらに随伴する近代的な恐慌の発生を不可避とする独占の生成期より確立期にかけて、支払利子の間接原価としての認識とその製品への配賦問題を始点とした。やがて株式会社制度の更なる発展に伴う多数の無機能化株主の創出過程は、それに対応して他人資本に対する支払利子概念より投下資本に対する仮想的な計算利子概念（自己資本利子概念）の形成即ち資本の調達源泉とは無関係に、企業とりわけその機械・設備等に投下された資本に対する計算利子も原価算入するという思考を形成していった⁽²⁹⁾。

制度としての原価計算の成立の過程は、間接原価の認識とその配賦手続き（或いは間接原価概念）の完成即ち全部原価概念の形成と複式簿記機構（損益計算機構）と結合の過程であった。いわゆる資本利子原価算入問題は、この過程の「具体的な計算技術」を最も端的に表現する問題であった⁽³⁰⁾。そして19世紀より20世紀への転換期における「投下資本の巨大化は、……設備の遊休問題を重大化し、利子原価の問題はアイドル・コスト問題と結合」⁽³¹⁾していくのであった。

このようないわゆる資本利子の原価算入論の是非論は、イギリスを起点に、アメリカ、更にはドイツに及ぶようになったが、この問題が本格的な論争として開始するようになったのは、20世紀の初頭とりわけ1911年、アメリカにおいてであった⁽³²⁾。この論争は、1913年にも再燃し、それが頂点に達したのは、第1次世界大戦開戦後の1917年より1929年の世界恐慌の勃発前にかけてであった⁽³³⁾。

この時期に欧米諸国で展開されたいわゆる資本利子の原価算入の是非論に立ち入ることは本項の直接的な課題ではない。ここではこの問題が、原価計算制度の生成・確立と共に発生し、原価会計の洗練化の過程と共に展開されていったことを念頭におき、次の五点を留意するに留める⁽³⁴⁾。

第一に、工業計算制度の発展において少なくとも18世紀型（商人的簿

記法の工業経営への単純な適用段階)⁽³⁵⁾では、支払利子(他人資本利子)を原価算入したとき、それは、自己資本即ち企業所有者の視点より支払利子を原価として認識したことによるものであった。競争と信用に媒介された近代株式会社による資本の集中・集積運動の結果独占が成立し、いわゆる所有と経営の分離・専門的経営者の出現という一連の論理の下に株主層の分化が進展し多数の無機能化株主が創出されると、資本の源泉がかって占めていた意味は喪失した。それは、一方では他人資本利子を原価、自己資本利子を利潤とする観念を衰退させ、他人資本利子のみならず自己資本利子も原価とする原価算入論の台頭を、他方では他人資本利子も自己資本利子も利潤の分配分とする見解即ち資本利子の原価算入除外論(会計上も資本利子を利潤分配とする思考)を発生させた⁽³⁶⁾。

第二に、工業計算制度の発展において少なくとも18世紀型では、原価計算の主目的は、価格設定・価格政策にあり、原価管理目的は胚種的に存在したに過ぎなかった。原価管理目的が一応完成された形で発現したのは、独占の成立期即ち20世紀初頭であった。この時期にも、原価計算の価格決定・価格政策目的は、原価計算制度の成立以前からの伝統として継承されたが、価格政策的色調は、漸次に薄れていった。少なくとも19世紀末まで間接原価に対する考慮は、概して注文に対する契約価格の見積りのためであったが、独占の成立期には原価計算は、統一的な会計制度とりわけカルテル価格・計算価格の基礎資料として重視されるようになった。当時の計算利子原価算入論は、このような価格政策・統一会計制度を論拠とするものが多かった⁽³⁷⁾。

第三に、20世紀初頭以来、原価計算における原価管理目的が重視されるのに伴って、間接原価の概念と性格は、明確化し、それを通じて原価概念は一応完成した。それ以後、第1次世界大戦の勃発まで、原価概念の鮮明化の作業が進行した。その結果は、間接原価の概念の洗練化・価格政策を基調とする実際原価概念の一般的な成立であった。しかもその更なる発展方向は、原価管理的原価概念の形成であった。これを背景に

資本金の原価算入問題は、かつてない程華々しく展開されたが、必ずしも実りのあるものとはならなかった⁽³⁸⁾。

第四に、第1次世界大戦は、アメリカを中心として一方では戦時課税と結合した損益計算を、他方では軍需発注に結合した原価計算（統一的な原価計算方式に基づく軍需品の価格決定方式）の目ざましい発展をもたらした。即ち戦時統制が経営計算制度の統一化を急速に進展させた。大戦（軍需品発注）によって媒介された原価計算の広範な普及は、価格決定の基礎としての実際原価計算の純粋な形態を終熄させた。戦後の世界市場の縮小と設備の遊休化に伴い、経営管理・原価管理のための原価計算が重要となり、標準原価計算が次第に一般化した⁽³⁹⁾。

戦時における原価計算の統一化は、軍需品発注における原価加算契約（cost plus contracts）の採用であった⁽⁴⁰⁾。この方式は、従来の固定価格方式が大戦の勃発以来のインフレーションのために採用不能となり、しかも新兵器の登場が価格を事前に決定させることを困難にしたために一般的に採用されるようになった。この場合問題は、原価補償契約における原価の範疇という問題であり、主たる論議の対象として浮上したのは、間接原価の計算方法とりわけ支払利子の原価算入の是非論であった。例えば、一方では政府が価格を低く抑制する目的で支払利子の原価性を否定する見解、他方では企業家が支払利子部分の回収の保証を求め或いは中小企業が高利資金を利用することによって余儀なくされる競争上の不利性を理由として原価性を承認する見解があった⁽⁴¹⁾。

第五に、このような支払利子の原価算入の是非をめぐる論争の過程を通じて徐々に集約されていったのは、経営計算の立場からは、支払利子は支出を伴うために必ず価格の中に算入して回収するべき原価であるが（即ち支払不能を回避するために回収するべき最低限の利子（支払利子）は、原価算入するべきであるが）、計算利子はこのような必要性がないために原価算入を必要とはしないということであった⁽⁴²⁾。即ち支払利子が原価算入されるのは、それがまさに支払を要するというそのことによる

のであり、そこより原価は、「なんらかの財務的支出を伴うこと」がその重要な特徴であり、その意味でこの原価は、いわゆる支出原価（outlay cost）なのである⁽⁴³⁾。

ここより言うことは、いわゆる資本利子の原価算入に関する是非論の中には、支出原価の概念に関する思考が提示されていたのである。

支出原価の概念は、周知のように、実際原価の代表的な一具体的形態である。実際原価は、計算利子・企業家賃金等を除外した概念である。とはいえ支出原価の内容は、必ずしも一定していない。（ex. 減価償却費は、長期的には支出原価であるが、短期的には必ずしもそうではない。）とはいえ支出原価の概念は、言われるように、企業家意識を最も端的に反映した概念であり、原価概念の生成以来依然として企業家意識に潜在している思考であった。支出原価概念が資本の要求として問題化したのは、第1次世界大戦中であり、「現実社会的に表面化した最初の原価概念」⁽⁴⁴⁾であった。

この概念は、原価計算の価格決定目的を基盤とした。この目的は、後にその意義を喪失するが、さしあたりは一般的な基調であった。いわゆる資本利子原価論もこの目的に沿って様々に討議されてきた。それは、支払利子は支出を随伴するために必ず価格に算入されて回収されるべきものであると説いた。しかも第1次世界大戦当時、利子原価の問題が社会的に問題化した原因は、政府と資本家との価格決定における見解の対立であった。支出原価は、企業家的意識に基づく現実的要求によるものであり、しかも原価計算の価格決定目的それ自体は、経営管理目的以上に、企業家の現実としては、原価の理論的真実性よりも対外的な政策的意図によって左右されるという事実を表明していた⁽⁴⁵⁾。

2.2.2. スウェーデンの資本利子原価算入論

スウェーデンの場合この問題は、さしあたり現象的には20世紀20年代

の産業合理化運動の一環としての原価計算の標準化とりわけ原価計算上の原価概念の明確化という問題に直結する形で俎上に上った⁽⁴⁶⁾。原価概念の明確化という視角よりこの問題は、原価計算上の原価の概念規定として第2次世界大戦の終熄まで同国で支配的となった支出原価の概念の定着に導いた⁽⁴⁷⁾。とはいえ同国もまた、独占の生成・確立に伴い資本・企業規模の拡大といわゆる遊休設備・操業度問題に直面していた。同国でも、原価計算上の資本利子の解釈とその取扱いという問題の背後に潜む本質的な問題は、資本利子（さしあたりは支払利子の、後には計算利子も含む）の固定化という認識であった。この時期には、同国の原価計算は、この認識を媒介として固定費と変動費の区分・CVP分析・直接原価計算等、既に欧米諸国で展開していた動向をある程度の現実感をもって注目するようになった。但しそれが具体化するようになるのは、第2次世界大戦後である⁽⁴⁸⁾。

スウェーデンの原価計算の標準化運動において、資本利子という用語の解釈とその原価計算上の取扱いに関する論議が占めたこのような意義を念頭に入れて、STFの1933年委員会は、資本利子の問題についてどのように処理しようとしたか、その骨子を簡潔に要約しよう。

STFは、1934年基礎プランの作成に当たって、企業が利用する全ての資本に対する利子は、原則として総原価計算に原価として算入するべきことを主張した⁽⁴⁹⁾。

この主張は、SISが、スウェーデン教育庁の要請で原価計算の統一的な用語の確立に関わる作業を着手し、その最初の意見表明としての1928年提案において、資本利子の取扱いに関して提唱した基本的な見解に完全に立ち返ったことを意味した⁽⁵⁰⁾。SISの1928年提案は、「経営活動に利用される資産に対する利子は、その資本が、借入したものであるか或いは企業の所有者に帰属するものであるか否かに関わりなく、原価要素に算入される」⁽⁵¹⁾と述べていた。ここでは資本利子の計算の前提となる資本概念を設備資本と規定し、それに対する資本利子の原価性を主張してい

た。とはいえ SIS の1929年提案は、この問題を再度検討した結果、前提案を否認し、未解決事項として将来の解決に委ね、SIS の1931年提案もまた同様な態度表明をしたのであった。STF の1933年委員会は、投下資本の回収という視角より長引く資本利子論争に終止符を打つことを求めた。

STF の1933年委員会は、1934年基礎プランの提案に当たって、先ずこれまで資本利子の概念とその原価算入の是非をめぐる論拠は、多種多様であることを指摘することより出発した⁽⁵²⁾。

その上で STF の1933年委員会は、資本利子の概念を問題とする場合、O.Sillén が、資本をその所有・調達源泉と具体的・機能的な形態の二側面より考察していることを手掛かりに、資本利子の概念として、次の概念を列挙した。即ち資本の所有・調達源泉を基礎とすれば、(1)他人資本利子、(2)自己資本利子、(3)両者を含む総資本利子、また資本が投下される資産の具体的・機能的な形態を基礎とすれば、(4)設備資本利子、(5)運転資本利子、(6)投下総資本利子⁽⁵³⁾。同委員会は、資本利子の問題の紛糾を終熄させる手掛かりは、基本的には、資本利子に関するこれらの6つの解釈のうち、(1)の他人資本利子は、同国で一般にゆきわたっている利率にしたがって現実に支出された支払利子として、それ以外の(2)より(6)にいう資本利子は、総じて仮想的利率によって算定された計算利子として認識することによってえられると説いた⁽⁵⁴⁾。

続いて STF は、文献上、これらの資本利子の原価性の有無に関しておよそ20世紀の開幕以来展開されてきた論議を主として次のような三つの見解に集約した。即ち(1)自己資本利子（計算利子）と他人資本利子（支払利子）の両者について原価性を否認する見解、(2)自己資本利子（計算利子）について原価性を否認し、他人資本利子（支払利子）について原価性を承認する見解、(3)自己資本利子（計算利子）と他人資本利子（支払利子）の両者について原価性を承認する見解⁽⁵⁵⁾。

STF の1933年委員会によれば、(1)の見解は、いわゆる国民経済的な思

考を基礎に、自己資本利子と他人資本利子を区別せず、両者の資本に対する利子を利潤の前払いとする見解も、自己資本利子を利潤の分配とみなし、他人資本利子を財務活動に随伴する価値犠牲（期間費用）とみなす見解も含む。(1)の見解について重要なことは、資本利子の問題を国民経済的に考察するのではなくて、企業経済学的に考察し、価格設定はもとより原価管理の点からも、先ず価格によって回収すべき原価を重視することである⁽⁵⁶⁾。(2)の見解は、いわゆる支出原価の思考を基礎に自己資本利子を計算利子として原価算入せず、他人資本利子を支払利子として原価算入する見解も、自己資本利子を利潤の分配とみなし、他人資本利子をいわゆる財務費用としてその原価性を承認する見解も含む。(2)の見解についても重要なことは、先ず価格によって回収すべき原価を重視することであり、自己資本利子を利潤の分配とみなす点に対しては(1)の見解に対する論難と同様な批判を免れることはできない⁽⁵⁷⁾。(3)の見解は、企業経営に必随する財貨・用役の費消を原価として観念する。自己資本利子は、企業家が当該企業に資本を投下する結果として喪失する経済価値或いは犠牲の形でなされる財貨・用役の費消、他人資本利子は、支出の形でなされる財貨・用役の費消と見なされる。そのため自己資本利子と他人資本利子の両者を原価として算入する。この場合企業は、投下資本の額・その利用期間・利子率の決定という非常な難問に直面する⁽⁵⁸⁾。

STFの1933年委員会は、このように資本利子の概念とその原価算入の是非をめぐる論拠の多様性を指摘した後に、改めて1934年基礎プランが予定する資本利子の計算の前提として予定する資本は、昨今の、いわゆる設備資産の巨大化とそこに投下されている資本の固定化という事実
に照らして「貸借対照表の資産の側に表示される資本の投資価額である」⁽⁵⁹⁾と述べ、資本が投下されている具体的な資産の側から資本利子問題に接近することを求めた。STFは、続いて減価償却費問題を基軸に据えることを媒介としてここで問題とする資本利子の焦点を概して設備資

産に投下されている資本のそれにおいた。即ち STF の1933年委員会は、設備資産の投資価額の解釈には四つの解釈が存在するとして、次の価額をあげた。(1)当該資産の取得原価(減価償却を考慮しない)、(2)当該資産の取得原価マイナス取得原価主義を基礎とした減価償却累計額、(3)当該資産の取得原価マイナス時価主義を基礎とした減価償却累計額、(4)当該資産の計算の時点での価格水準を前提とする再調達原価(利用価値或いは経営価値)⁽⁶⁰⁾。STF の1933年委員会は、これによって資本利子問題の核心が貸借対照表の借方側に計上されている資産の投資価額のうちでもとりわけ設備資産に投下されている資本に関わるものであることを強調し、その価額を(4)の利用価値或いは経営価値として解釈した⁽⁶¹⁾。更に STF の1933年委員会は、この利用価値或いは経営価値の基礎を現在原価(nupris) 或いは時価(dagspris) に求めた⁽⁶²⁾。加えて同委員会は、上記の設備資産の投資価額の解釈のうち(2)・(3)の解釈による資本利子の計算の結果が、利用価値或いは経営価値を基礎とした資本利子の計算の結果と同一な結果をもたらす限り、(2)・(3)の何れの解釈による投資価額を基礎として資本利子の計算をしてもよいと説いた⁽⁶³⁾。

その上で STF の1933年委員会は、このような資本利子については、原則として他人資本利子のみならず、自己資本利子も原価算入すべきことを提案した。その論理は、要約すれば、こうである。他人資本利子(支払利子)は、貨幣支出を随伴し、貨幣支出は、それが当該期間に関係するか将来期間に関係するか否かを基準として、原価算入或いは不算入とすべきである。当該期間に関係する支払利子は、原価を形成する。これに対して計算利子は、直接的な貨幣支出を随伴しない。とはいえ原価とは、個別企業が、基本的には危険概念との関係で、先ず事前に予測可能であり、価格によって回収するべきものである。設備への資本投下即ち設備資産に投下された資本対する利子は、支払利子であれ計算利子であれ、すべて原則的・基本的には価格計算・価格政策上、原価算入されるべきである。加えて個別企業は、価格決定・価格政策上、設備更新・

技術革新等による生産方法の変化と景気変動等による在庫-生産期間(資本の回転期間)の変動が原価に及ぼす影響を考慮して、価格との関係で原価比較を必要とする。この場合価格によって回収されるべきものは、支払利子であれ計算利子であれ、原価算入するべきである⁽⁶⁴⁾。

STFの1933年委員会は、このような論理によって価格設定・価格政策目的上、設備資産に投下された資本に対する利子は、支払利子も計算利子も等しく価格によって回収されるべきであり、原価算入を承認するべきことを提案し、それを1934年基礎プランに盛り込んだのであった。STFは、上記のような意味での資本利子の原価算入を原則として承認した上で、この原則の例外として最小原価の算定及び遊休資本への資本投資という問題をあげた⁽⁶⁵⁾。

STFの1933年委員会は、ここにいう最小原価をもって、企業間競争の既存の諸条件の下で、少なくとも当該企業を閉鎖してしまうことよりも継続した方が有利であると判断される場合計算される価格最低限として算定するべき原価であると説いた⁽⁶⁶⁾。STFの1933年委員会によれば、そのような最小原価の決定因は、操業度したがってまた操業度との関係で認識される原価の固定性の問題である。昨今の増大する遊休資本は、操業度の低落を意味し、操業度の低落は、原価の固定性を通じて価格設定の上限を必然的につり上げる。そのため最小原価の算定の場合原価の固定性を排除するべきである。その限り固定的な原価は、原価計算の枠外におくべきである⁽⁶⁷⁾。資本利子の原価算入の是非をめぐる論議で問題となってきた資本利子は、原価の固定性という点では、支払利子であれ計算利子であれ程度の差はあっても、固定的である⁽⁶⁸⁾。個別企業が、最小原価の思考を、固定的な設備資産の取得に当たって自家製造或いは外注の何れによるべきか、その意思決定のために必要な情報として利用しようとする場合にも、事態は同様である。

既述のように、STFの1933年委員は、1934年基礎プランを提唱するに当たって、原価計算上の基礎概念に関わる基本問題の多くは、既に SIS

の1931年提案で解決済みとしていた。このSISの1931年提案は、その「1. 原価計算の基礎概念」Bで、変動費と固定費との識別を提唱していた。同提案は、基本的には価格設定・価格政策目的に適合的な総原価計算の枠組みを前提としながら、資本利子の固定性とりわけ支払利子のそれによる膨大な固定費の圧迫という現状に注意を喚起し、その弾力的な取扱いを説いた。当時のスウェーデンではいわゆる変動原価計算の思考は、実務上はもとより理論上も格別に脚光を浴びていたわけではなかった。とはいえその思考とその手法であるC.V.P分析とは、アメリカの諸文献の研究或いはアメリカへの研究・調査旅行を通じて、関連の一部の人々の間で知られるようになっていた⁽⁶⁹⁾。

STFの1933年委員会は、設備資産への資本の投資価額としての資本概念を前提として、資本利子の原価算入問題を処理しようとする場合なお必要なことは、操業度の季節的な変動或いは傾向的な低落を考慮して、設備資本の投資価額を引下げることであり、この引下げは、それに相当する自己資本利子分を減額することであると説いた⁽⁷⁰⁾。同委員は、この場合、ASEA社の原価簿記における評価替勘定の思考を利用して、製造間接費の配賦計算に当たってこの自己資本利子相当分を減額すれば、継続的な簿記にも組み入れ可能であると説いた⁽⁷¹⁾。

2.3. STFの1934年基礎プランにおける原価計算に対する価格変動の影響排除論

既述のように、スウェーデンにおける原価計算の標準化運動は、総原価計算における統一的な用語を確立する運動として台頭した。

この運動の起点となったH. Roy Schultzの1923年提案は、ASEA社（後にはM.L. Ericsson社も含む）の経営簿記主任としての原価計算に関するかれの実務的経験を基礎に、価格変動が原価計算に与える影響を排除するという主旨で、全ての原価を現在価額(nuvärde)で評価するこ

とを提案した⁽⁷²⁾。その後 SIS が、スウェーデン教育庁の依頼で「総原価計算における統一的な用語に関わる諸基準」の制定のため、1928年に最初の提案を公表したとき、原価計算に対する価格変動の影響という問題については、H. Roy Schultz の1923年提案の内容を実質的に継承していた。この提案が公表されるや否や、直ちに反撃に出たのは、U. A. Forsberg を取締役とする SKF 社（後には Volvo 社も含む）であった⁽⁷³⁾。同社は、原価計算に関する自社の実務的経験に照らして、標準原価による原価評価を提唱した。SIS の1928年提案が2回にわたり修正をして1931年提案（「暫定的な提案」）として成立するまで、原価の評価基準をめぐる ASEA 社陣営と SKF 社陣営との間で激しい論争が展開されたが、その論争の激しさにも拘わらず、これらの二つの陣営は、当事者自らの手で錯綜していた原価の評価基準に関する論争の問題の所在を明確化することができなかった⁽⁷⁴⁾。

既に別稿でみたように、ASEA 社（後には L.M. Ericsson 社も含む）における原価計算実務は、価格決定目的を主眼とする原価計算を前提として、第1次世界大戦の勃発に伴う戦中・戦後インフレーションの現状を考慮して、原価評価の場合取得原価主義ではなくて時価主義とりわけ再調達時価主義を適用することによって、原価計算に対する価格変動の影響を排除することを主張していた。ASEA 社（後には L.M. Ericsson 社も含む）が時価主義とりわけ再調達時価主義を適用する場合、その論理的支柱としてしばしば引き合いにだしたたのは、隣国ドイツにおいて当時展開されていた時価主義とりわけ再調達時価主義の動向であった⁽⁷⁵⁾。これに対して SKF 社（後には Volvo 社も含む）における原価計算実務は、第1次世界大戦中にアメリカに活動拠点を設けたことを契機として、当時、既にアメリカで形成途上にあった標準原価計算の思考に傾斜しつつ、価格設定・価格政策目的のための総原価計算の枠組みを前提としながらも、原価管理目的を主眼とする製品原価の算定を重視し、標準原価による原価計算と原価差異分析の重要性を強調していた⁽⁷⁶⁾。

SISの1928年提案が、概してASEA社（後にはL. M. Ericsson社も含む）の原価計算実務に傾斜していたことに対してSKF社（後にはVolvo社も含む）があびせた激しい論難は、基本的には、当時既にスウェーデンにおける特化された国際的な巨大企業として登場していた両陣営の原価計算目的に関する基本的な認識、その目的に適合的な原価概念、そのための原価算定方式の相違等に起因していたのである。

幾分後になって両陣営の論争の争点を明確化し終熄させる上で、多大な役割を果たしたのは、当時、イェテボリィェ商科大学の企業経済学の教授であったAlbertter Vehnであった⁽⁷⁷⁾。かれは、両社の陣営（或いは上記四社）の原価計算実務を克明に調査し、ドイツの「AWF-プラネン」（1920年制定）の思考と手法（しかもそれをスウェーデンに適合的となるように非常に単純化して）⁽⁷⁸⁾を援用して、両社の陣営の原価計算実務の相違点と同一点とを明らかにすることに努めた。STFの1933年委員会 は、こうした経緯を踏まえて、価格変動が原価計算に及ぼす影響を排除するという主旨より、材料等の棚卸資産の倉出価額（消費価額）の決定及び有形固定資産の減価償却費の算定の場合、原則として市場価格としての「現在価格」（nupris）による評価を採用すべきこと⁽⁷⁹⁾、但し、後述のような一定の条件の下では、「標準価格」（standardpris）をもって現在価格に代替してもよいこと⁽⁸⁰⁾、標準価格を採用するとしても、その計算技術上の処理とりわけ原価差異の処理方式は、「現在価格」による評価の場合のそれに準ずるべきことを提案した⁽⁸¹⁾。

2.3.1 棚卸資産の倉出価額の決定論

STFの1933年委員会は、1934年基礎プランの編纂に当たって、材料の倉出・消費の事例をとりつつ、現在価格による原価測定の仕事みを次のように説明した。

この委員会は、先ず「原価の評価は、原価計算上非常に重要な意味を

有するが、このことが特に問題となるのは、直接材料費の場合である」⁽⁸²⁾と述べ、材料の倉出（消費）の場合現在価格或いは時価に可及的に近い標準価格による評価を説いた。

その論旨は、概略、次のようであった⁽⁸³⁾。(1)個別企業が経営活動のために市場より仕入れ、さしあたり倉庫に保管する材料の「調達価格」(仕入価格 inköpspris) は、その時々々の市況によって異なり、場合によっては変動幅も大きい⁽⁸⁴⁾。そのため材料の倉出（消費）の時点での「市場価格」(marknadspris)は、過去の調達価格と乖離し、とりわけ市場の価格変動が激しければ、その乖離の程度も大きい。原価計算上、倉出(消費)する材料にどんな価格を付すべきかという問題は、即答できないが、少なくとも可能性として実際の調達価格、現在価格、標準価格という三つの評価基準が存在する⁽⁸⁵⁾。(2)一般に材料（在庫品）の評価の適切な価値基準 (värdeått) として調達価格を適用しうるのは、材料の「価格水準が安定しているか、或いは価格変動が存在するとしてもその程度が僅少」⁽⁸⁶⁾である場合、或いは個別企業が、短期的に材料の投機的な価格騰貴に期待して異常に巨額な購買をする場合である⁽⁸⁷⁾。調達価格を適用する場合、調達価格をもって「実際の調達価格」(det verkliga anskaffningspriset) と解するか、それとも「平均仕入価格」(medelinköpspris) と解するか、二つの解釈があるが、STF の1933年委員会は、価格変動を無視すれば、原価計算の処理手続きに関わる統一的な諸原則 (enhetliga-principer) として、所定の期間における単純平均法或いは移動平均法を基礎とした平均仕入価格 (medelinköpspris) を利用すべきことを勧告するであろう⁽⁸⁸⁾。とはいえ STF の1933年委員会の見解は、価格変動を考慮すれば「総原価計算上、理論的に最も正しい価額とみなされる価額は、…… [時価 (dagspris) 或いは再調達価格 (återanskaffningspris) と命名される] 現在価格である」⁽⁸⁹⁾と説く。材料の倉出（消費）の場合現在価格を問題とするのは、「一部は、価格の上昇期には、消費された材料を再調達するという必要性に、一部は、価格の下落期には、競争的な企業

の価格設定を考慮するということによる。」⁽⁹⁰⁾即ち材料の価格の上昇期に、価格変動を無視して購入時のより低い単価を製品単位当たりの「原価価格」(kalkylpris)とするならば、未実現利益の計上となり、消費材料と同一数量の材料の再調達ができない。逆に材料の価格の下落期に、競争的な企業の価格設定を考慮して、倉出・消費の時点におけるより低い価格を「原価価格」とすることを余儀なくされるならば、未実現損失の計上を招くことになる。価格変動期に、調達原価を製品単位当たりの「原価価格」とすることによって発生する未実現利益と未実現損失とを、現在価格を製品単位当たりの「原価価格」とすることによって、相互に調整するということは、理論的には合理的である⁽⁹¹⁾。(3)とはいえ総原価計算が、継続的に複式簿記機構に組み入れされている場合、標準価格によるべきである。STFの1933年委員会が、現在価格に代えて標準価格の利用を勧告するのは、基本的には、市場価格が、非常に頻繁に、それも相当な振幅をもって変動する場合、現在価格を製品単位当たりの「原価価格」とすれば、倉出の都度、製品単位当たりの「原価価格」を修正しなければならないという不便さを回避するという実務上の理由による⁽⁹²⁾。現在価格は、より長期間にわたって原価構成上材料消費高の占める比率の高い企業の場合、適用してもよい。原価構成上材料消費高の占める比率が低い企業の場合、標準価格を利用すべきである。標準価格は、一定期間、「固定的な計算価格」(ett fast avräkningspris)として据えおくことが可能である⁽⁹³⁾。標準価格が修正される場合は、それが、市場価格と非常に乖離し、製造原価(生産原価 produktkostnad)に与える影響を無視できなくなるからである。その場合には、標準価格を修正し、新しい時価(dagspris)を製品単位当たりの「原価価格」として承認することに合意しなければならない。STFの1933年委員会が、この理由の他に、現在価格に代えて標準価格の利用を勧告するのは、ASEA社の原価会計実務にみるように⁽⁹⁴⁾、標準価格を基礎とした利潤分析という理由による。標準価格は、上記のように、少なくとも一定期間、市場価格と無

関係に完全に固定的に維持される。その限り標準価格は、材料価額に対する「抽象的な測定尺度」(ett abstrakt mått)として機能する。この点より材料の市場価格が比較的安定している場合でも、製品の製造に多様な種類の材料と多量な材料の消費を必要とするならば、標準価格は、材料の原価価格の計算上の「有用性」(utnyttjande)を考慮するという点で、価格設定のためにも原価管理のためにも、有効である⁽⁹⁵⁾。とはいえ STF の1933年委員会は、現在を起点として過去20年間程度のスウェーデンの経済事情を顧みた結果として、原価計算の処理手続きに関する統一的な諸原則としては「標準価格が、できる限り、時価に相当するように確定すること」⁽⁹⁶⁾を勧告した。

STF の1933年委員会は、このような論旨によって材料等の棚卸資産の現在原価或いはそれに可及的に近い標準価格による評価を提唱した。

続いて同委員会は、材料等の棚卸資産の倉出（消費）に当たって、その価格変動が原価計算に及ぼす影響を排除するために、現在価格或いは可及的にそれに近い標準価格を製品単位当たりの「原価価格」として利用する場合、次のように会計処理すべきことを説いた。即ち「当該材料の倉出価格が、その材料に関する特別な価格変動勘定 (ett särskilt prisfluktuationskonto) で評価替されるならば、当該材料の調達価格と標準価格とが、同一な帳簿組織に相互に組み入れされうる。この勘定は、ASEA 社の場合と同様に、STF-基礎プランでは、材料勘定と製造勘定との間に、設定される。そして……この価格変動勘定は、損益勘定に振替えて調整されるべきである。」⁽⁹⁷⁾

この手続きを少し詳しくいえば、その勘定記入にみるように⁽⁹⁸⁾、材料の購入の場合、材料勘定の借方に購入量を調達原価で記入する。材料の倉出（消費）の場合、先ず材料勘定の貸方に倉出分（消費量）を調達原価で記入すると同時に、「評価替勘定」(omvärderingskonto)の借方に倉出分（消費量）を調達原価で記入する。次いで評価替勘定の貸方に倉出分（消費量）を現在原価（または標準価格）で記入すると同時に、製

造勘定の借方に倉出分（消費量）を現在原価（または標準価格）で記入する。この場合製造原価に関わる記帳は、材料勘定→評価替勘定→製造勘定という段階を踏むが、調達価格の現在価格（または標準価格）による換算は、材料倉出（消費）の時点で行われる。材料の倉出（消費）について現在価格（または標準価格）を利用し、評価替勘定を適用すれば、材料の価格変動が、原価計算に与える影響を明らかにし、その影響を分離することが可能となる筈である。このような価格変動に関する評価替の思考とその記帳方式とは、材料の数量的な消費量を確定する場合にも適用可能である。即ち数量計算に「標準数量」(standardmängder)を適用すれば、消費数量の多寡が、原価計算に与える影響も把握しうる。そしてこのようにして算定される原価差額は、各々、損益勘定に振替記入し、価格変動（及び材料消費高）の影響が単位原価としての製品価格に与える影響を排除する仕組みをとる。

とはいえ STF の1934年基礎プランはもとより、この基礎プランの提案に到る過程で ASEA 社（後には L.M. Ericsson 社も含む）と SKF 社（後には Volvo 社も含む）との原価計算実務の異同点を分析し、両陣営の原価計算実務の対立を妥協に導くことに尽力した Albert ter Vehn は、原価計算目的としての価格設定或いは価格政策目的と原価管理目的、したがってまたスウェーデンの価格変動問題を配慮した現在原価の概念と原価管理目的に規定された標準原価の概念が含意する意味内容を必ずしも十分に理解していたわけではなかった。少なくとも取得原価の概念或いは価格変動問題への配慮より提唱される現在原価の概念を支える原価思考は、標準原価を支える原価思考と、たとえ便法としてであれ、代替しうるものではないからである。同国で標準原価計算が制度として確立し、複式簿記機構に組み込まれるにはもう少し後の時代まで俟たなければならなかった⁽⁹⁹⁾。

STF が、1934年基礎プランで提示した棚卸資産原価の算定基準としての評価基準は、このような問題性を残すものであった。（そしてまたこ

のことは、直ぐ後にみる有形固定資産の消費原価の算定基準としてのそれについても同様である。) それでも STF の1934年基礎プランが材料等の棚卸資産の価格変動が原価計算に与える影響を排除するために提示した次のような技術的な記帳方式それ自体は、妥当性のあるものであった。この方式は、後の時代になって、製造原価に関わるもう一つの記帳方式即ち評価替勘定→材料勘定→製造勘定という記帳方式と共に、制度的にも承認されるようになった。

材料勘定

購買：調達価格(a)	倉出（消費）：調達価格(a) ▷
評価替勘定	
▷ 倉出（消費）：調達価格(a)	倉出（消費）：現在価格(n) ▷ (または標準価格 s)
製造勘定	
▷ 倉出（消費）：現在価格(n) (または標準価格 s)	

ここでは記帳は、材料勘定→評価替勘定→製造勘定という段階を踏むが、調達価格の現在価格（または標準価格）による換算は、材料倉出（消費）の時点で行われる。材料の倉出（消費）について現在価格（または標準価格）を利用し、評価替勘定を適用すれば、材料の価格変動が、原価計算に与える影響を明らかにし、その影響を分離することが可能であると説かれた。

cf. もう一つの記帳方式

評価替勘定

購買：調達価格(a)	購買：現在価格(n) ▷ (または標準価格 s)
材料勘定	
▷ 購買：現在価格(n) (または標準価格 s)	倉出（消費）：現在価格(s) (または標準価格 s)
製造勘定	
▷ 倉出（消費）：現在価格(n) (または標準価格 s)	

なお因みにいえば、STF の1933年委員会は、材料等のいわゆる棚卸資産の貸借対照表評価の問題は、「直接的には原価計算と関係しない」⁽¹⁰⁰⁾としつつも、この問題についても触れた。STF の1933年委員会によれば、価格の安定的な時期には、いわゆる棚卸資産の貸借対照表価額は、調達価格を基礎とするべきである。とはいえ価格水準が変動する場合、株式会社法の規定にしたがって、強制的な最低限評価の原則が適用される。例えば、貸借対照表作成日の市場価格が調達価格以下ならば、棚卸資産は、現在価格まで強制的に簿価の切下げをしなければならない。その上、株式会社法の規定による強制的な簿価の切下げ以外に、個別企業は、実際の調達価格よりもより低い価格で棚卸資産を計上しうる。このような簿価の切下げは、価格の動向が正常な場合でも企業強化のためにしばしば実施される。特にこのような簿価の切下げは、多かれ少なかれ、強力な価格の低落が予想される場合（例えば、戦中・戦後インフレ期に高価格で取得した棚卸資産の在庫の評価の場合）、信頼に値する「最低価額」（ett betryggande bottenvärde）を超えない程度まで可能である。この簿価の切下げに伴う処理は、商品勘定に対して直接行う。「秘密積立金」（en dold reserv）として処理するか、或いはまた「公示積立金」（en öppnen reserv）として表示してもよい⁽¹⁰¹⁾。

2.3.2. 有形固定資産の減価償却費論

STF の1933年委員会は、市場と最も密接に関わりを持つ材料等の直接的な販売または加工による販売を目的とするいわゆる棚卸資産の倉出価格（消費価格）について価格変動の影響を識別するために、製品一単位当たりの「原価価格」の評価基準として現在原価（或いは標準価格）を利用すべきことを勧告しただけではなかった。それは、機械／設備及び工場用建築物等いわゆる長期利用を目的とした有形固定資産の消費原価の決定即ち原価配分の手続きとしての減価償却費の算定もまた、結論

的には、現在価格（或いは標準価格）を利用すべきこと説いた⁽¹⁰²⁾。

その論理は、材料等のいわゆる棚卸資産の倉出（消費）の場合現在価格（或いは標準価格）による評価を勧告した場合と基本的には同一の論理であった。

この勧告の内容を、より詳しく明らかにするために、さしあたり STF の1933年委員会は、総体としていわゆる有形固定資産の減価償却について、どのような見解を提示していたか、少し逆上ってみよう。

概して減価償却費問題は、STF の1933年委員会が、1934年基礎プランの提案に当たって、最初に原価概念の規定の問題に取り組んだとき、既述のいわゆる資本利子問題の取扱いと並んで重視したもう一つの問題であった⁽¹⁰³⁾。

STF の1933年委員会が有形固定資産の減価償却問題の論議をした場合、さしあたり力点をおいた問題は、損益計算上の減価償却費の範囲と原価計算上の減価償却費の範囲を概念的に識別するという問題であった。同委員会は、損益計算上のいわゆる中性費用は、原価計算上の原価の範囲には入らないので、中性費用の一部として認識される投資資産・長期遊休設備に対する減価償却費は、原価計算上の減価償却費とはならないこと、これに対して原価計算上の減価償却費は、損益計算上のいわゆる目的費用・原価計算上のいわゆる基礎原価に関わる減価償却費はもとより⁽¹⁰⁴⁾、いわゆる付加原価の一部として「元帳にはもはや減価償却の対象となる資産項目が存在しなくなっている」⁽¹⁰⁵⁾償却済資産の減価償却費も、いわゆる自己資本利子の問題と共に勘案すべきことを示唆した。今日、付加原価したがってまたその一部としての償却済資産の減価償却費の問題は、基本的には、制度としての原価計算の埒外の問題であり、管理会計・経営戦略上重視される原価概念（特殊原価調査）に関わる問題である⁽¹⁰⁶⁾。既述のように、SIS の1931年提案は、その「1. 原価計算の基礎概念」の A で簿記上の中性費用と原価計算上の付加原価とを概念的に識別する必要性のあることを指摘していた。とはいえ同委員会が、今

目的な意味での付加原価の概念を明確に意識していたとは思われない。それでも同委員会は、STF の1934年基礎プランの編纂の過程で今日的な問題にも先鞭をつけていた⁽¹⁰⁷⁾。更に同委員会は、価格設定目的による総原価計算を基本的な枠組みとしたことから、単位原価に管理費及び販売費（いわゆる社会的空費）も含めた。同委員会は、この場合管理費及び販売費を原則的に間接費として、一部例外的に直接費として処理すべきことを説いた⁽¹⁰⁸⁾。その限り STF の1934年基礎プランは、間接費としての減価償却費が基礎原価・付加原価・管理費用に関わるそれを含むと説いた。

STF の1933年委員会は、原価計算上の付加原価と損益計算上の中性費用の区分を前提に、減価償却費問題は、「原価の視点」(kostnadssynpunkt) と「貸借対照表技法の視点」(balansteknisk synpunkt) という二つの視点から取り上げ、各々の視点に基づく「二つの原価概念」と二つの減価償却を区分するべきであると説いた。即ち同委員会は、原価計算上の減価償却費計算と損益計算上の減価償却費計算とは、その計算目的と課題が相違することを強調して、「諸帳簿で行われている減価償却は、いわゆる総原価計算において間接費として借方記入される減価償却とは同一ではない」⁽¹⁰⁹⁾と主張した。

STF の1933年委員会は、原価計算上の減価償却の目的を設備資産の「補償調達のための資金調達を行い」⁽¹¹⁰⁾、「企業の生産能力の維持を確実にすること」⁽¹¹¹⁾をあげた。即ち「企業は、その生産能力を不変のまま維持するために、消費された設備を更新しなければならない。」⁽¹¹²⁾この点より「減価償却の正常な課題は、資産の再調達或いは交換を可能にすることである。」⁽¹¹³⁾「減価償却費は、その他の原価項目と同様に、それらが企業の価格設定に影響する限り、総収入に影響する。この場合、この目標設定は、原価計算上の価格が、当該企業の生産物の製造と販売と結びついて犠牲にされた全ての生産要素の再調達を確実にするのに十分な大きさであるべきである。とはいえ企業の原価は、価格政策に影響する諸要

素の一つに過ぎない。」⁽¹¹⁴⁾

STF の1933年委員会は、続いて「それ故に確定されることは、この減価償却費は、設備資産の現在調達価格 (anläggningarnas nuankaffningspris) を基礎として計算される金額で、総原価計算に計上されるべきであり、この価格は、現在の新規調達価格 (dagens nyanskaffningspris) を意味する」⁽¹¹⁵⁾と説いた。そして STF の1934年提案は、設備資産の「補償調達のための資金調達」・「企業の生産力の維持」という原価計算上の減価償却の課題に呼応する減価償却の基礎として利用されるべき価額として現在調達価額 (nuanskaffningsvärdet) (再調達価額 återanskaffningsvärdet) をあげた⁽¹¹⁶⁾。いうまでもなく、さしあたり「価格が騰貴する場合、この価額は、歴史的な原始調達価額より高くなり、それ故に年次減価償却費の増大を伴い、これに対して価格が低落した場合事態は逆となる。」⁽¹¹⁷⁾ STF の1933年委員会は、有形固定資産の減価償却費の計算の場合現在価格を適用することがもつ資金調達の機能を強調しつつ、原価計算の統一的な諸原則の立場より、「原価計算上の減価償却が、現在調達価格を基礎とするべきことを勧告した。」⁽¹¹⁸⁾ STF の1933年委員会は、有形固定資産の減価償却の場合現在調達価格を採用する理由として基本的にこのような減価償却による企業維持或いは資金調達機能の他に、更に二つの理由即ち(1)「あらゆる価格状態の下で正しい原価 (rättvisande kalkyler)」情報を入手すること、(2)「同一産業部門において様々な企業の原価の完全な比較可能性」⁽¹¹⁹⁾を保持することをあげた。

STF の1933年委員会は、更に、「〔簿記の〕帳簿上行われる減価償却は、総原価計算上行われる減価償却と必ずしも一致しない」⁽¹²⁰⁾と述べ、原価計算上の原価の範囲は付加原価を含むことから、自己資本利子(配当金)、計算地代・家賃、企業主の自己計算賃金と同様に、償却済資産の減価償却費の計上も含むことに留意するべきこと、しかも上記のような理由で再調達価額を基礎として原価計算上の減価償却費を計算する場合最も考慮すべき問題は、償却性資産の「経済命数」(den ekonomiska

användningstiden)⁽¹²¹⁾であると主張した。そこより1934年 STF-基礎プランは、「原価計算上の減価償却は、簿記上の減価償却と関わりなく確定されうる。原価計算上の減価償却は、資産が利用される全期間にわたって原価に算入され、営業簿記で行われる減価償却を考慮しない」⁽¹²²⁾と提唱した。

STF の1934年基礎プランは、このようにして先ず、原価計算上の減価償却費計算の第一義的な課題を長期的な視点より当該事業活動が収益的であるために必要な販売価格を設定することに求め、企業の持続・維持・保全という論理を支柱として、再調達時価を減価償却費の算定の場合の基礎価額として措定した。これは、1923年の R. Schultz の提案以来、価格変動の原価計算に対する影響を排除しようとする立場であった。

STF の1934年基礎プランは、続いて操業度の影響と減価償却費の関係も考察した。「継続的な会計の領域で行われる原価計算の形態は、より以前には総原価計算が一般的であった。そこでは、一企業の製品（或いは原価計算目的の対象）に関する全ての原価計算上の原価が、原価（総原価）に算入された。もう少し後の時代になり、これと競合する方法が、活発な論議の対象となった。それによれば、変動原価のみが、原価算入される。そこで(1)全ての原価を配分する原価計算（総原価計算）と(2)単に変動原価のみを配分する原価計算とを区別する。……総原価計算は、実務上、最も普通な原価計算の形態であるように思われる。それは、その第一の目標として、より長期的な視点で価格設定のための指標を提供すること、即ちその事業活動がより長期の期間にわたって、利潤をもたらす（att vara vinstgivande）べきであるとすれば、そのためにはどんな販売価格（försälningspriser）を維持するべきかという情報を提供することを考えている。」⁽¹²³⁾STF の1933年委員会は、減価償却の対象となる設備資産について操業度の問題を考慮した場合建物等のいわゆる不動産（fastigheter）と機械・什器等では、操業度の及ぼす影響が異なることを認識していた。即ち同委員会は、建物等の減価償却費が原価に与える

影響は、概して固定的であるが、機械・設備等のそれは、変動的な性格を持つことを示唆した。とはいえ STF の1933年委員会も STF の1934年基礎プランも、その点よりいわゆる変動原価計算の枠組みを提示するには到らなかった。それでも、次にみるように、少なくとも正常-標準原価の思考をそこに提示することによって、操業度-遊休設備問題にも答えようとした。

2.4. STF の1934年基礎プランにおける操業度の変動の影響排除論

スウェーデンの原価計算論の生成・発展過程において、原価計算の価格設定・価格政策目的とそれに適合的な総原価計算論は、伝統的なものであった。この伝統は、少なくとも戦中・戦後インフレーションの終熄と殆んど同時的に発生した戦後恐慌と長びく不況の下で進行した産業の合理化運動の時代を経て、1929年恐慌以後いわゆる「組織化された資本主義」の時代が本格的に開幕するようになって、崩壊することはなかった。それでもこの期間に操業度・遊休設備問題は、他国の場合と同様に、スウェーデンの産業界にとってもますます深刻化し、それに伴う産業合理化運動の進展と共に、同国の伝統的な原価計算論のあり方への批判とその後の展開の方向性を規定する重要な契機となった。即ち、既に1923年の H. Roy Schultz の私的な提案が提示していたように、操業度・遊休設備問題に絡んで、原価計算の原価管理目的即ち「一定の品質の一定量の製品を所与の諸条件の下でできるだけ低廉な原価で生産する」⁽¹²⁴⁾という目的を遂行するという問題が、原価計算論上、重要な課題となっていたのであった。

STF の1934年基礎プランは、1920年代の戦後恐慌に続く構造的・慢性的な不況・それへの対応策としての幅広い産業合理化運動・その一環としての原価計算の標準化運動という一連の流れに沿って、操業度の変動或いは遊休費の発生が原価計算に及ぼす影響を排除するという立場よ

り原価計算の望ましい方式として、予定率法という形で標準原価計算の思考を適用することを提唱した⁽¹²⁵⁾。

今日、標準原価計算の思考は、単に製造間接費の把握の場合のみならず、製造直接費の把握の場合にも適用されるが⁽¹²⁶⁾、STFの1934年基礎プランは、さしあたり製造間接費の配賦の場合にのみ標準原価を適用することを説いたという点では、部分的であった⁽¹²⁷⁾。とはいえ同プランは、同国の原価計算論の伝統或いはその延長線上の1931年提案にしたがって総原価の算定を予定し、管理費及び販売費についても直接費と間接費を区分し、製造間接費の配賦の場合のみならず、これらの費目に関わる間接費の配賦の場合にも、製造間接費の配賦と場合と同様に標準原価を適用し、それと同様に処理すべきことを提案した⁽¹²⁸⁾。ここでは製造間接費の配賦問題に限定して、その提案の内容を一瞥しよう。

STFの1933年委員会は、製造間接費の配賦の場合、操業度の変動或いは遊休費の発生が製造原価・総原価に及ぼす影響を吟味或いは排除するためには、実際率法よりも予定率法を適用すべきことを説いた。その理由は、価格決定或いは価格政策のために原価計算の迅速性に対する企業の要請を別とすれば、ますます進展する機械化に伴い、操業度の変動に関わりなく発生する固定費の増大、操業度の短期的・季節的な変動要因以上に深刻化する傾向的・長期的な過剰生産能力、それによる製品の負担する間接費の増大という状況の下では、販売価格を、実際率法を適用して製造原価・総原価を基礎として決定するならば、操業度の上昇或いは低落によって、これらの原価は低落或いは上昇し、価格決定の基礎として役立つことも価格政策上の十分に効果を期待することもできないということであった。とりわけ遊休費の傾向的な増大化或いは操業度の異常な低下という状態の下では、実際率法を適用すれば、それは、膨大な遊休費を原価に算入することになるというのであった⁽¹²⁹⁾。

このような理由によって STF の1933年委員会は、1934年基礎プランの作成に当たって、実際率法を適用することを退け、製造原価・総原

価の計算に遊休費・過剰生産能力が及ぼす影響を排除すべき方式として、予定率法を利用すべきことを説き、予定率として先ず平均原価 (genomsnittskalkyl)、正常原価 (normalkalkyl)、最小原価 (minimalkalkyl) という三つの原価概念の適用可能性をあげた⁽¹³⁰⁾。平均原価は、ここでは「過去の各期間の経験的な平均値」(erfarenhetsmässiga genomsnitt från tidigare perioder)を意味する⁽¹³¹⁾。平均原価は、生産及び販売条件が相対的に安定している場合、操業度の変化が原価計算に及ぼす影響を排除するために有効である。とはいえ「過去の各期間の経験的な平均値」は、生産及び販売条件の相対的な安定性を期待できない場合、操業度の変化に関わる将来予測にとって有効な手段とはなりえず、標準原価として利用することは適切ではない。また最小原価は、「生産及び販売に関わる変動費のみを考慮し、如何なる固定費も算入しない」⁽¹³²⁾原価を意味する。それは、「経営が休業することなく操業を継続しうるために絶対的に〔必要な〕最低補償価格即ち価格下限」⁽¹³³⁾である。「最低補償・価格」は、基本的には変動費にはほぼ等しくなるため、変動費と売上収益との関係によって最低操業度が規定される。

STF の1933年委員会は、上記のような意味での平均原価の思考は、スウェーデンの戦中・戦後インフレーションとそれに続く長引く不況の下で、遊休費・過剰生産能力の発生それ自体が、恒常的・一般的・傾向的のものとなっていることから、適切性を欠くとし、最小原価の思考は、同国の当時の原価計算にとって実務的にも理論的にも未だ普及・定着していないとして、退けた⁽¹³⁴⁾。

その上で STF の1933年委員会は、正常原価をもって、比較的長期にわたる過去の実際原価の統計的な平均値に、将来の動向を加味した正常能力率・正常操業度・正常価格に基づいて決定された基準値と解し、それが、とりわけ正常操業度を重視することから、同提案の主旨に照らして最も適切であると説いた⁽¹³⁵⁾。

STF の1933年委員会は、正常操業度を設定するに当たって、何よりも

先ず、程度の差はあれ遊休設備の存在を不可避的な与件として承認すべきことを説いた。この与件の下でも比較的長期的な視点より基準値として有効な正常操業度は、過去・現在・将来の年度の操業度ではなくて、いわゆる「正常年度」(normalår)における操業度である⁽¹³⁶⁾。それは、当該企業の「極大生産能力」(den maximala produktionskapaciteten)という理想値の百分比として決定される。この百分比の大きさは、個別企業に固有な個別的な存立条件と当該の産業部門の一般的な動向によって規定される。既述の H. Roy Schultz の1923年の私的な提案は、ASEA社の正常生産能力(正常操業度)を75%程度に見積もっているが、STFの1933年委員会は、70-90%程度を予定した⁽¹³⁷⁾。したがってここでは正常原価は、正常年度における正常操業度(極大生産能力の百分比で表示)によって測定される原価であるとされた。STFの1933年委員会は、正常原価の概念に関するこのような理解を前提に、続いてこのような意味での正常原価による原価計算は、「さしあたりは全ての間接費の配賦は、正常年度における諸条件を基礎として計算されるべきである」⁽¹³⁸⁾と述べて、それが、間接費の配賦問題と絡んで認識されてきたことを指摘した。即ち正常原価による原価計算は、より厳密には直接費の場合にも実施するべきであるが、正常原価という概念の台頭の歴史的な経緯と固定費の圧迫という近時の状況とを考慮して、正常原価による原価計算を、概して間接費の配賦問題を中心に討議したというのである。STFの1934年基礎プランは、既述のように、価格設定・価格政策を原価計算の目的として措定し、販売価格の設定の資料としての原価を製造原価に管理費及び販売費を按分したいわゆる総原価を予定していた。この場合製品との関連による原価の分類(直接費と間接費の分類)は、製造原価のみならず、管理費及び販売費にも適用され、直接費を製造直接費・管理直接費・販売直接費に、間接費を製造間接費・管理間接費・販売間接費に大別した。そして間接費の配賦計算の力点を製造間接費のそれにおき、残る間接費目の配賦計算の手法は、既述のように製造間接費のそれに準ずるも

のとした。

STF の1934年基礎プランは、SIS の1931年提案における「1. 原価計算の基礎概念」を基本的には承認し、製造直接費をもって「製造のために直接的に必要とする材料費」・「直接労務費」・「幾つかの特別費」(vissa specialkostnader) (ex. ライセンス獲得のための費用))とした。これに対して製造間接費を「製造直接費に入らない費目」として、間接的な形で規定し、それらの費目は、製造直接費と同様に原価要素の形態にしたがって間接材料費・間接費労務費・間接経費に区分されると説き、そしてこれらの製造間接費の中でも就中注目すべき項目として、資本金子・減価償却費・製造のための月次俸給等をあげた⁽¹³⁹⁾。

STF の1934年基礎プランは、その上で、これらの製造間接費の配賦を、原則として原価の部門別計算 (kostnadsställen) にしたがって行うべきことを説いた。同プランは、部門別計算のための原価部門として直接部門 (direkta avdelningar) と間接部門 (indirekta avdelningar) をあげた。直接部門は、場合によっては同種の操業・活動のための製造グループより成り、間接部門は、補助部門 (hjälpavdelningar) を意味した。とはい同プランは、原価の部門別計算についてはこの程度の原価部門の列挙に留まり、間接部門に発生した原価の直接部門への按分・集計に関わる一連の手続きについては殆ど言及することはなかった。STF の1933年委員会が1934年基礎プランを提案するのに先立って、既にSIS が1928年より1931年にかけて原価計算の統一的な用語の確立を求めて提唱したに関して行った三つの提案のうちでも1928年提案は、原価計算の統一的な用語の確立という立場からであっても、少なくとも部門別計算の原価中心点或いは責任区分としての意義を明示し、部門別計算より製品別計算という処理手続きの基本的な意味については的確な理解を示していた⁽¹⁴⁰⁾。これに対して STF の1934年基礎プランは SIS の1929年提案以来後退した部門別計算に対する取扱いを継承し、その取扱いを極めて簡略化し、しかも様々な点で不明確さを残した。その理由は、定

かではない。

このように STF の1934年基礎プランは、原価の費目別計算に続いて部門別計算の実施を勧告しつつも、「部門別計算には、原価費目の相違によって様々な配賦基準が適用される」⁽¹⁴¹⁾と述べるに留まった。同プランは、そのため部門別計算において部門個別費と部門共通費とを区分・集計し、部門共通費について一般に問題となる配賦基準の問題即ち各部門の占有面積・各部門の機械価額・各部門の機械馬力数・各部門の労働者数というような問題にも言及しなかった。したがってまた同プランは、補助部門費の配賦方法として問題となる直接配賦法・階梯式配賦法・相互配賦法等にも言及しなかった。

STF の1934年基礎プランは、続いて、部門別計算を経由するにせよしないにせよ、製造間接費として列挙した諸項目が、製品別計算の場合どのようにして配賦するべきかを問い、その配賦基準として時間法(tidsmätt)及び価額法(värdemätt)(直接賃金法・直接材料費法・直接材料費及び直接賃金より成る素価法・数量法)を提示した⁽¹⁴²⁾。

STF の1934年基礎プランは、更に操業度の変動が原価計算に及ぼす影響は、固定費(fasta kostnader)と変動費(rörliga kostnader)とでは異なるために、原価要素の把握或いは少なくとも間接費予定額の算定の場合、固定費と変動費に区分して考察することが望ましいとした⁽¹⁴³⁾。この場合同プランは、固定費と変動費の概念は、SIS が既に1920年代より1930年代にかけて公表した三つの提案で、或いはまた O. Sillén の門弟として、当時、流通経済問題の本格的な研究で優れた成果をおさめつつあった G. Törnqvist が、1930年代に原価計算に関して寄稿した雑誌論文(1931-1932年)で言及したように⁽¹⁴⁴⁾、スウェーデンの産業界でも大学での教育・研究でも、一部の人々にとっては既知となっている事実を強調した。SIS の三つの提案は、何れも固定費をもって操業度の増減とは無関係に、総額として一定期間変化することなく発生する原価要素(ex. 職員給料・減価償却費・固定資産税・火災保険料・賃借料等)、変動費をもつ

て操業度の増減にしたがって総額として比例的に増減する原価要素 (ex. 直接材料費・直接労務費等) として半ば直観的に規定したに過ぎなかった⁽¹⁴⁵⁾。STF の1933年委員会は、SIS が提示した固定費と変動費の内容を更に検討して、準固定費 (halvfasta kostnader) と準変動費 (halvrörliga kostnader) の概念を提示した⁽¹⁴⁶⁾。即ち SIS の1933年委員会は、準固定費は、ある一定の操業度の範囲では固定費であるが、その範囲を超えると急激に増加し、その操業度の範囲では固定費の状態を示す原価 (ex. 職長給料・検査官賃金等)、準変動費は、固定費部分と変動費部分の双方より成る原価 (ex. 電力料・水道料・ガス代・電話代・修繕費等) であると説いた。その上で同委員会は、準固定費と準変動費を固定費または変動費と合成とみなして、これを固定費と変動費に更に分解することが可能であることを指摘した。その狙いは、新規設備投資の問題を考察するためではなくて、いわゆる最小原価を維持ためにあった⁽¹⁴⁷⁾。

今日、一般に原価要素 (製造原価要素) を操業度の変動に基づく原価発生 の態様にしたがって変動費と固定費に区分し、更に両者の中間的な原価発生 の態様として、準変動費と準固定費に区分するいわゆる原価分解 (原価の固変分解) は、制度としての原価計算よりも、利益計画・CVP 分析・損益分岐点分析・直接原価計算・殊原価調査等経営計画の策定、或いは原価予測に関する原価情報として標準原価管理における原価標準 の設定のために利用されている⁽¹⁴⁸⁾。とはいえ STF の1933年委員会が、製造間接費の配賦基準として予定率法 (予定操業度) の適用を提唱し、操業度の変動に基づく原価発生 の態様にしたがって原価の固変分解の問題に言及したとき、その今日的な意味を明確に察知していたわけではなかった。少なくとも1920年代中葉にかけてのスウェーデンの原価計算の標準化運動において浮上した標準原価計算に関わる論議の過程で、予算・予算統制の問題への意識が比較的稀薄であったということは、その一つの左証である⁽¹⁴⁹⁾。

一般に標準原価は、直接費と間接費の各々について設定する。既述の

ように STF の1934年基礎プランが予定率法の適用を提唱したとき、それは、製造間接費のみ対象としていた。それは、概して原価計算の迅速性という視点からのみではなくて、異常操業度或いは遊休費・過剰生産能力の存在が原価に及ぼす影響（遊休費の製品への配賦）を排除することを目的としていた。周知のように、製造間接費或いは標準製造間接費の設定は、一定期間の予算として表示する。この予算を一定の基準操業度を前提として表示する場合、予算は固定予算、予算を操業度の変動を事前に配慮し一定の基準操業度を中心に幾つかの操業度を想定して表示する場合、予算は変動予算となる。前者の予算は、相対的に長期（予算期間）の予算統制を、後者の予算は、相対的に短期（原価計算期間）の原価管理を志向する。STF の1934年基礎プランが製造間接費について予定率法の適用を提唱したとき、予算として表示される標準製造間接費は、正常操業度を一定とした固定予算を前提としていた。

標準原価計算は、今日、予算統制と結合し、長期の経営計画或いは利益計画の一環として存立している。経営計画は、計算構造的には、予定収益（予定単価×予定生産量）－目標利益＝予定費用（或いは許容原価）という算式（許容原価方式）で示される。目標利益（とりわけ目標独占利潤）の計画的な実現を規定する要因は、標準原価として算定される許容費用（或いは許容原価）の大きさと、予定収益（とりわけ予定独占単価即ち独占価格）の人為的な設定である。そのため今日の企業とりわけ独占企業の標準原価計算は、原価管理目的（原価低減目的）と共に価格形成目的とりわけ独占価格形成目的を重視する。そして、標準原価計算における標準原価と実際原価の差異分析は、原価計算による合理化を最も徹底した形態である⁽¹⁵⁰⁾。

STF の1934年基礎プランは、一定期間に予想される一定の操業度を基礎として算定される製造間接費の発生額を、実際率（実際操業度）に基づいて算定された製造間接費の額と対比することによって、固定予算の思考を示唆した⁽¹⁵¹⁾。同プランは、正常年度の製造間接費の正常発生

額（標準発生額）を正常年度の基準操業度（直接作業標準時間等）で除算することによって、正常製造間接費配賦率を算定することを提唱した。換言すれば、ここでの正常配賦率は、目標値として固定的であり、この固定的な比率によって算定される製造間接費と実際操業度の変化と共に変動する実際製造間接費とを比較し、原価差異の程度を把握した⁽¹⁵²⁾。とはいえ同プランは、この予定率を全ての原価要素について適用し、更に予定率と実際率の差異分析の体系を提唱することはなかった。

概して製造間接費は、基本的には固定費的な性格のものが主軸であり、原則的には期間原価として管理するのが望ましいとされている。このような製造間接費の基本的な性格より、今日、一般には、標準製造間接費の配賦は、製造間接費を固定費と変動費に区分し、各勘定科目毎に固定費と変動比率を定めた一覧表の作成、とりわけ固定・変動の両要素をそなえた準固定費・準変動費を、一次方程式 $y=a+bx$ の形に分解しておくいわゆる変動予算を適用して、如何なる操業度の段階でも即座に必要な標準値を算出する方式をとる⁽¹⁵³⁾。とはいえ STF の1934年基礎プランは、このような変動予算の形成には全く言及しなかった。原価を操業度との関連で固定費と変動費とに分解することを前提として、CVP 関係を基礎とした損益分岐点分析及びその思考を製造原価報告書に利用するいわゆる直接原価計算の手法の本格的な導入とその定着化とは、この時期のスウェーデンでは、未だみられなかった⁽¹⁵⁴⁾。

STF の1934年基礎プランは、このようにして計算される標準原価に一定の目標利益を加算して、価格を設定した。この場合正常操業度は、好況期・不況期の異常操業度を除いた長期的な平均的操業度であるため、長期的には原価は、独占価格によって安定的に回収され、しかも自社の望む高利潤を入手しうるとされた。

こうして STF の1934年基礎プランは、操業度と固定費の問題を、相対的な過剰生産能力による慢性的な操業度不足を克服するための適正操業度の発見と、独占価格による原価回収という側面より問題視し、独占利

潤の獲得を合理化及び美化するための観念的な装置として機能させた⁽¹⁵⁵⁾。このように、STFの1934年基礎プランが、変動費と固定費との区分を説く根拠は、その区分が、価格決定目的上、価格最低限の決定に有用であるということ、しかも製品原価は、直接原価よりなることから、これを補償しうる価格以上であれば、製品を販売しないよりも販売することを有利として選択しうる可能性が存在することを示すことであった⁽¹⁵⁶⁾。こうして固定費を排除し、弾力的な価格決定が可能となる⁽¹⁵⁷⁾。このような原価計算より固定費を除く計算は、やがて変動原価計算への道に連なるが、同提案は、そこにまで問題を展開するには到らなかった。

STFの1934年基礎プランが予定した原価計算は、総原価計算であった。そのためいわゆる管理費及び販売費についても直接費と間接費に区分し、間接費部分については、製造間接費の配賦に準じた手法をとるべきことを説いた。

一般に管理費及び販売費は、生産過程の合理化・近代化による原価の低減とは逆に、大量生産の進展によって傾向的に増大する。今日、制度としての原価計算の場合、これらの管理費及び販売費は工場完成品を記録する製品勘定には加算せず、販売過程の売上原価に加算する。一般に原価計算を製造原価（工場原価）で完結させ、総原価計算を製品勘定で実施しないのは、20世紀における資本主義の下では、価格主導権を握る少数の巨大企業を除き、多数の企業が価格決定機能を喪失したからである。換言すれば、製品価格は、市場価格に支配されるため、原価計算を実施してもそれがそのまま価格決定手段とはならなくなったからである。この段階で原価計算に対する社会的な要請は、生産過程の製造原価の算定と原価低減のための能率測定に向かった。原価計算が製造原価計算で終わるのは、経営管理を意識した原価管理・利益管理に役立つ計算目的を貫いたこと、更に管理費及び販売費は、概して期間費用の性格が強く、製造間接費と同様に、間接費として処理するからである。とはいえ企業によっては、設備の近代化・合理化と激烈な販売過当競争は、固

定費を増大させ、それは、流通費及び管理費用にも注目させ、製品原価計算を総原価まで拡張して考えるのである⁽¹⁵⁸⁾。

STF の1934年基礎プランは、そのいう正常原価としての標準原価の複式簿記機構への組み入れの手続き（とりわけ原価差異の把握の時点の問題）を、必ずしも体系的に説明をすることはなかった。それでも ASEA 社の製造勘定の事例をとり、「同社の製造勘定は、貸方側に標準原価即ち標準価格 (standardpris) によって事前計算された直接材料の消費高及び事前計算された賃金並びに事前計算された正常配賦分を記載し、借方側に同一の標準価格により事後計算された直接材料の実際の消費高及び賃金並びに正常配賦分を記載する」⁽¹⁵⁹⁾と述べ、パーシャルプランを利用していることを指摘した。そして実際生産量が確定してから、原価差異を把握するいわゆるアウトプット法を採用した。この方法が利用される理由として、計算手続きの簡便性をあげた⁽¹⁶⁰⁾。ここで算定される原価差異は、今日、更にいわゆる差異分析を必要とするが、同プランは、それについては立ち入ることはなかった。

2.5. STF の1934年基礎プランにおける総原価計算と複式簿記機構との結合論

一般に原価計算とりわけ制度としての原価計算が、何時、どのような経済的な基盤（条件）の下で、どのようにして成立し、その後更にどのような発展過程を辿ってきたかという問題は、明確に即答しうるような性質の問題ではない。この問題については既に国内外の多数の優れた研究成果が堆積しているにも拘わらず、それぞれの研究における問題意識も分析視角も研究方法も異なる。その結果、最も基本的な問題である原価計算の概念規定それ自体も相違し、それに応じて設定される原価計算の成立の指標もまた同一ではない。

制度としての原価計算の成立の指標とその時期の画定を設定しようと

する場合、このような制約条件が存在することを前提とした上で、ここでは通説に依拠する。それは、文献史的には19世紀第四半期頃より20世紀への転換期（例えばイギリスの T. Battersby の1878年の著作 *The Perfect Double Entry Bookkeeper and the Perfect Prime Cost and Profit Demonstrator (on the Department System) for Iron and Founders, Machinists, Engineers, Shipbuilders, Manufacturers, E. Garcke/Fells* の1887年の共著 *Factory Accounts* (London)、アメリカの H. Metcalfe の1885年の著作 *The Cost Manufactures and the Administration of Workshop Public and Private* (New York)、A. H. Church の1901年の一連の論文 *The Proper Distribution of Establishment Charges—1-IV* (*The Engineering Magazine*, July to December) にその成立の指標とその時期を求める⁽¹⁶¹⁾。

封建制の末期に発生したマニファクチュア期には、例えば、イギリス金属工業（製鉄業者による金属工業の形成）は、製品価格の設定との関連で製品単位当たりの生産費の費目別の記録・集計の体系的な原価計算実務を相当程度まで普及させた。18世紀末葉には、産業革命の進展に伴い、この種の原価計算実務は、工場制生産と不可避免的に結合し、旧来の原価計算実務の精緻化と体系化をはかりつつ、産業革命を経過した19世紀の工場生産に継承された⁽¹⁶²⁾。

制度としての原価計算の指標とその時期に関する19世紀第四半期説は、これらの原価計算実務の堆積をその前史として認識し、19世紀第四半期に、前史と自らを区分する少なくとも次の三つの指標をあげるのである。即ち第一は、減価償却費等の間接費を統括する勘定記録方法の考案と配賦基準による製品への配賦手続きの体系化、第二は、勘定組織の整備を媒介にした、企業全体としての損益計算機構（複式簿記機構）と原価記録との有機的な結合の確立、第三に、損益計算機構は、製造現場の各種の帳票制度とも結合し、生産過程における材料・労働用役等の消費を価値的に測定し、それを通じて、原価計算を製造活動を統合的に管

理する計数的な手段として利用するようになったことである⁽¹⁶³⁾。

これらの三つの指標は、今日の原価計算でも基本的には妥当する。原価計算は、今日、その基本的な主要な基本的な目的として、財務会計目的と経営管理目的をもっているが、この原価計算が、実績値によるにせよ予定値によるにせよ、その構造や機能は、原則的には、企業資本の投下・回収・再投下の過程を追求する複式簿記機構（損益計算機構）との結合関係を媒介としている。その限りこれらの三つの指標の中でも特に注目すべき指標は、第二の指標である。STFの1934年基礎プランが論題とした総原価計算と複式簿記の結合論という問題の意義もまた、この点に求められるであろう。

本稿の1でみたように、スウェーデンにおける原価計算の標準化運動の起点となった H. Roy Schultz の1923年の私的な提案も最初の公的な提案である SIS の1928年提案も、この問題を直接的にとりあげることはなかった。これに対して SIS の1929年提案の作成に当たった SIS の拡大委員会は、総原価計算と複式簿記機構との結合の必要性を直截に説いた。とはいえこの委員会は、如何にしてそれが結合しうるか、その具体的な手法に言及しなかった。SIS の1931年提案（「暫定的な基準」）は、この提案の主旨（総原価計算の統一的な用語の確立）に沿った原価概念として総原価概念の明確化を予定し、さしあたり「簿記上の中性費用」と「総原価計算上の付加原価」という概念を提示し、それらが複式簿記機構と結合しうる可能性が存在しうることを示唆した。同時に同委員会は、「簿記上の中性費用」と「総原価計算上の付加原価」という概念以外にも様々な異なる原価概念が、複式簿記機構と結合しうる可能性も示唆した。とはいえこの提案もまた、「簿記上の中性費用」と「総原価計算上の付加原価」或いはその他の様々な原価概念が、如何にして複式簿記機構と結合しうるか、その具体的な手法について提唱することはできなかった。なお付言すれば、1920年代中葉のスウェーデンにおける原価計算論の教育・研究資料として利用された O. Sillén の「講義要綱」（1925年）もま

た、この問題は、イギリス及びアメリカの場合、少なくとも20世紀への転換期前にはほぼ達成していたこと、これに対してドイツの場合相当遅れて1920年以前に一部の諸文献が、両者の結合の可能性を論ずるようになったこと、これに対してスウェーデンの場合この問題は、先駆者たるイギリス及びアメリカの場合よりもよりドイツと比べても相当程度遅れてしまっていると説いていた。

STFの1934年基礎プランもまた、この問題については、SISの1931年提案（「暫定的な基準」）と同様に、「簿記上の中性費用」と「総原価計算上の付加原価」を識別することを指摘したに過ぎず、同提案を作成した委員会もまた、「商業簿記（kommersiella bokföring）と工場記録（fabrikböckföring）との間の関係を完全に記述することはしなかった。」⁽¹⁶⁴⁾

原価計算と複式簿記機構との結合・制度としての原価計算の成立は、技術的な処理手続きの問題としてみれば、最も原理的には、複式簿記上、単に企業外部に関わる一般取引のみならず、企業内部における原価取引をも記録・計算する元帳諸勘定を設定し、原価計算に関する諸記録（細分的記録）を補助記録として、この元帳諸勘定が統括することである。その個別的・具体的な形態は、必ずしも同一ではない。更に工場規模が相対的に比較的巨大であるか拡大し、各種の製造工程や作業内容等が複雑となり、とりわけ営業部（本社）と工場とが分離するようになる場合、工場元帳制（factory ledger system）が採択されるであろう。

原価計算と複式簿記機構との結合という問題は、1920年代より1930年代中葉にかけてスウェーデンで展開された原価計算の標準化運動の過程で、その運動の具体的な目標の一つとして持続して提唱されてきた。とはいえこの目標は、この過程で実際には実現しなかった。それは、STFの1934年基礎プランの公布（1936年）に続く1930年代後半から開始し、1940年代前半に結実する「M-プランネン」の制定まで俟たなければならなかった。STFの1934年基礎プランは、1936年に「総原価計算の統

一的な諸原則」として公布された⁽¹⁶⁵⁾。「M-プラーネン」は、この諸原則にしたがって実際原価を報告するように立案されていた⁽¹⁶⁶⁾。「M-プラーネン」は、原価計算の財務諸表作成目的への考慮も重視し、懸案の複式簿記と原価計算との結合の具体的な方式を提示したのであった。とはいえこの時期には、スウェーデンの学界が1920年代より関心を寄せ、賛同さえしていた変動原価計算（直接原価計算）の動向⁽¹⁶⁷⁾は、既にそれを複式簿記機構に組み込むことを求めるような水準にまで展開しており、後に「M-プラーネン」は、その持つ本来的な弾力的な特徴によって、この要求にこたえたのである⁽¹⁶⁸⁾。

〈注〉

⁽¹⁾Albert ter Vehn, Självkostnadsberäkningens Standarisering, Med Hänsyn Tagen till den kalkylerande Bokföringens hos Volvo, SKF, ASEA och L.M. Ericsson, Handelshogskolan, Göteborg, 1937, s. 15.

⁽²⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 16. 因みにいえば、SIS の1928年提案以来1931年の「暫定的な基準」の公布までそれに参画してきた SIS の提案のための委員会の委員は、意見の対立或いは個人的な事情で交替した。そのような経過の中で引き続き STF の1933年委員会の委員として参画したのは、N. Fredriksson（スウェーデン技術連盟会長及びスウェーデン教育委員）、E. Gillberg（スヴェンスカ・ハンデルス・バンケン所属の経済学者）、E. Jacobsson（SKF 社の経理主任）、R. Liljeblad（ASEA 社の技術主任）及び H. Roy Schultz（ASEA 社の経理主任）であった。

⁽³⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 52.

⁽⁴⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 60.

⁽⁵⁾Elving Gunnarsson, Behandling av kostnadsbegrepp i ekonomutbildningen fram till 1940-talets mitt, Delrapport inom forskningprogrammet Företagsekonomin utredning som stodts av Humanistisk-samhällsvetenskapliga Forskningsrådet, Uppsala Universitet Re-procentralen HSC Uppsala, 1985, ss. 10-11., 拙稿「近代スウェーデンにおける原価計算論研究の足跡：概観（1900年より1945年まで）」明治大学短期大学紀要第65号1999年3月、133-140頁。

⁽⁶⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, Bilag A., Tabellarisk Översikt över dispositionen

och viktigare delar av innehållet i de olika förslagen till enhetlig terminologi, framlagda av Svenska Industriens Standardiseringskommis-sions självkostnadskommitté., SIS-förslaget av år 1931 (prov. standard.)

⁽⁷⁾J.M. Clark, *Studies in the Economics of Overhead Costs*, Chicago & London, 1923、拙稿「近代スウェーデンにおける原価計算論研究の足跡：概観（1900年より1945年まで）」明治大学短期大学紀要第65号1999年3月、140-141頁。

⁽⁸⁾廣本敏郎著「米国管理会計発達史」森山書店、1993年、150-160頁、桜井通晴著「経営のための原価計算」中央経済社、平成8年、10頁、坂本藤良著「近代経営と原価理論」有斐閣、昭和32年、第3編産業合理化と原価概念・第4章正常原価・標準原価概念—遊休設備の一般化と原価概念。

⁽⁹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, Bilag A., SIS-förslaget av 1931 (prov. standard.)

⁽¹⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, Bilag A., SIS-förslaget av 1931 (prov. standard.) , 1, D.

⁽¹¹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, Bilag A., SIS-förslaget av 1931 (prov. standard.) , 1. D.

⁽¹²⁾一般に原価計算の諸目的の中でも最も古くより存在してきた目的は、価格設定目的であった。製品の販売の場合一定のマージンを含む製品の価格設定或いは市場で成立している製品との関係で自社の製品の価格の有利性を判断する基準として、製品単位当たりの製造原価の算定は、不可欠であった。例えば、既に18世紀前半（マニユファクチュア期）のイギリス金属工業は、価格設定目的で原価記録の組織的な集計手続きを導出していた。その点で原価計算目的としての価格設定目的は、原価計算の歴史的な起源に関わっていた。現在では、原価計算の価格設定目的の重要性は幾分薄れているようにみえるが、政府・公共団体の物品調達の場合や公共サービス料金の決定等の場合にみるように、生産物単位当たりの製造原価の算定は、価格設定目的による。原価計算上の価格設定目的は、制度としての原価計算や原価管理のための原価計算の場合とは相違し、固有な計算手続きを開発・展開しているわけではない。製品の価格設定方式には、いわゆる原価補償方式（cost plus pricing）や増分利益加算方式（incremental profit principle）がある。前者は、制度としての原価計算によって算定された全部原価としての実際製造原価を基礎資料に利用する。後者は、価格の需要弾力性にもよるが、価格変化に伴伴する正味増分利益の変化を判定するために、価格変化による販売量のそれぞれについて、差額原価（増分原価または減分原価）の予測を必要とする。そこでの差額原価は、経営管理目的に沿った原価計算によって提供される。（津曲直躬・宮本匡章著「原価計算

の基礎知識」会計学講座5 中央経済社、昭和57年、6-7頁。）

原価計算は、本来、基本的には、製造原価（工場原価）の算定という生産物の単位原価の対象計算である。これに対して複式簿記は、期間的な債権・債務の決裁や期間損益の正確な確定という期間計算である。原価計算は、20世紀初期まで損益計算機構たる複式簿記機構と有機的に結合して計算・記録されていたわけではない。例えば、アメリカの場合、原価計算は、独占資本主義の形成期に、産業技術者たる能率技師の手によって発達してきたので、当初、損益計算とは関係なく、工場の一隅で独立して実施されてきた。換言すれば、原価計算は、生産物の単位原価の算定を目的としており、損益計算機構としての複式簿記機構とは本来的に結合する必要性がないと考えられてきた。とはいえ企業合同による独占化の進展を背景として、職業会計士は、合併企業の正確な財産評価のために、原価計算に、売上原価・棚卸資産の正確な財産評価のために、売上原価・棚卸資産の正確な算定という役割を賦与し、会計帳簿に原価計算を組入れすることを要請した。加えて合併後の新企業が資本調達をする場合、金融機関等も、原価計算が損益計算機構に組み込まれた計算書類の提出を求めるようになった。制度としての原価計算の定着化は、このような要請に基づくものであった。（敷田禮二編「新しい原価計算論」中央経済社、平成4年、30頁。）

資本・企業が、損益計算機構としての複式簿記機構の外で発展してきた原価計算がそれと結合することを必要とするようになった「この当時より、製造原価（工場原価）に一般管理費・販売費を加算した総原価に独占利潤をプラスして独占価格が形成されるようになった。そのさい原価計算と損益計算とが勘定的に結合されていれば、常時かつ精密・迅速に製品種類別の総原価の算出が可能であった。まさにその故にこそ独占資本主義の初期のこの結合が始まった。」

（敷田禮二編、前掲書、31頁。）ここに原価計算は、その計算目的としての価格設定のために、製造原価（工場原価）の算定より総原価の算定をも含むようになり、「総原価（total costs）をもって製品原価とする」（宮本寛爾著「原価計算の基礎」現代会計学の基礎・4 税務経理協会、平成8年、10頁）に到った。

原価計算は、価格計算より開始した。この原価計算に経営管理・統制という役割が賦与されるのは、もう少し後の時期からであった。経済が、自由経済より市場に対する圧力・統制が強化されるのに伴って、原価計算の価格計算目的の意義は減少し、経営管理目的の意義が増大する。原価計算の価格計算目的に対する要請は依然として存在しつつ、重点移動が行われるようになった。（黒沢清著「原価会計論」千倉書房、昭和32年、67頁。）

⁽¹³⁾スウェーデンでは、伝統的に「価格設定を目的とした総原価計算は、同国の原価計算の特権階級」（E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 15）と呼ばれてきた。総原価

は、いわゆる全部原価を意味した。とはいえスウェーデンの幾つかの企業とりわけ SKF 社が、1916年にフィラデルフィアの工場を買収(Lars A. Samuelson, *ibid.*, s. 58.)したことを契機として、既に当時イギリス及びアメリカの原価計算実務と接触していたことから、価格設定目的に適合的とされていた総原価計算の枠組みの中で、原価計算の原価管理目的(特に資本収益率問題)にも配慮するようになった。その過程で漸次に関心を惹起していった問題は、いわゆる全部原価計算対変動原価計算という問題であった。この問題は、既に20世紀への転換期頃に、幾つかの公的企業とりわけ鉄道業の価格設定問題との関連で激しい論争を呼んだ。(Lars A. Samuelson, *ibid.*, p. 53.)とはいえ SKF 社のフィラデルフィアの工場の買収を契機として関心を惹起した全部原価計算対変動原価計算という問題は、さしあたり変動原価という概念との関連で全部原価という概念の検討・明確化を迫り、いわゆる伝統的な総原価の概念は、背後に退いていった。だがまたこの時期には総原価計算の枠組みを前提とした原価計算の下での原価管理目的への配慮は、アメリカ流の標準原価計算の思考と手法の導入・普及にも繋がっていったのであった。

(14)この間の事情については拙稿「近代スウェーデン会計学の形成一概観(1900年より1945年まで)―」(3)、明治大学短期大学紀要第60号1997年1月、137-138頁で言及。

(15)この間の事情については拙稿「近代スウェーデン会計学の形成一概観(1900年より1945年まで)―」(3)、明治大学短期大学紀要第60号1997年1月、138頁を参照。

(16)Albert ter Vehn は、後になり、ASEA 社対 SLF 社の対立は、原価計算目的に対する真の対立ではなくて、記帳方式の相違に起因するとして、これを図解によって立証しようとした。(Albert ter Vehn, *ibid.*, Bilag D-E.)

(17)Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 14.

(18)その論争の過程については、拙稿「近代スウェーデン会計学の形成一概観(1900年より1945年まで)―」(3)、明治大学短期大学紀要第60号1997年1月、125-130頁を参照。

(19)ASEA 社によるこのような会計処理方式は、例えば AB. Svenska Tobak-monopolet 社が、煙草の製造過程の把握について既に1916年に有機的な貸借対照表の基礎的思考に沿った記帳原則を適用していたことにもみられる。その委細は、拙稿「O. Sillen の貸借対照表評価諸原則論―その論理構造を中心として―」明治大学短期大学紀要第63号1998年3月、174-177頁を参照。

(20)拙稿「近代スウェーデン会計学の形成一概観(1900年より1945年まで)―」(3)、明治大学短期大学紀要第60号1997年1月、128-130頁。

(21) Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 60.

(22) Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 60.

(23) 坂本藤良著「近代経営と原価管理」有斐閣、昭和32年、138-139頁。

(24) 吉田良三著「間接費の研究」大東書館、昭和15年、第一編第一章及び第三編間接費配賦計算論第九章、久保田音二郎著「間接費會計論」巖松堂書店、昭和17年、第一編総論及び第二編、久保田音二郎著「間接費計算論」森山書店、昭和28年、97-101頁。

(25) 坂本藤良著、前掲書、82頁。制度としての原価計算の成立期とその指標の問題については、既に本稿の1で極めて簡潔にふれた。ここでは上記の坂本藤良著「近代経営と原価管理」に依拠しつつ、製造間接費の認識とその配賦という問題とかかる問題を生起せしめた経済的な基盤をとりわけ念頭に入れて、制度としての原価計算の生成過程の概要を述べてみよう。その理由は、本稿の目的である近代スウェーデンにおける原価計算の標準化運動の過程で原価計算上の原価概念の規定によって製造間接費の認識とその配賦という問題が、他の欧米諸国と同様に、主要な問題の一つとなっていたからである。

時代は遡るが、工業原価記録それ自体は、封建制の崩壊期に複式簿記に先行するか或いはそれと並んで独自に生成しつつあった。(坂本藤良著、前掲書、82頁。)この時期に生成しつつあった工業原価記録は、資本制生産とりわけマニュファクチュアの段階(西ヨーロッパでは16世紀中葉より18世紀60-70年代)において、競争要因による原価の客観的な統制的把握のために、問屋制前貸制度の下で複式簿記と形式的に結合した。(坂本藤良著、前掲書、87頁。)とはいえそれは、問屋制前貸制度における結合として、実質的な生産過程を含むものではなくて、原価の発生の内部過程は、依然として複式簿記機構の外部におかれていた。(坂本藤良著、前掲書、89頁。)原価記録を総勘定元帳で統括し、複式簿記の全体系に組み込み、生産過程を内部的に複式簿記機構によって把握する主要目的即ちいわゆる原価簿記(costbookkeeping)の主要目的は、持分・価格計算と共に、競争要因による原価管理(責任の確定と無駄の排除)であった。(坂本藤良著、前掲書、91頁。)

こうして18世紀までに生産過程の複式簿記的把握は成立したが、19世紀とりわけ産業革命後の機械制工業の成立による生産力の発展は、新たな原価問題即ち間接原価の飛躍的増大とその配賦問題を発生させた。

いわゆるマニュファクチュア会計の場合、複式簿記と内部的に結合した生産工程の記録(原価記録)は、製品に直接的に脉付けしうる素価であった。(坂本藤良著、前掲書、99頁。)産業革命に伴う信用・株式会社制度の発展による固定資本の加速度的な増加は、企業家にいわゆる間接原価の存在を認識させた。と

はいえさしあたり間接原価の概念もその処理方式（配賦方式）も未熟で、その計算は複式簿記機構（損益計算機構）の外でなされる備忘記録であった。（坂本藤良著、前掲書、101頁。）この時期には、原価計算（costing）は、依然として素価計算（prime costing）であり、売価は、素価に一定の比率或いは金額を加算して算定した。（坂本藤良著、前掲書、101頁。）ここに、マニファクチュア段階で複式簿記と結合した原価記録（素価簿記の形成）は、間接原価の認識と共に再び複式簿記と分離した。（間接原価の配賦を含む原価計算は、全部原価計算 total costing である。）総じて産業革命以後19世紀70年代までに固定資本の圧力の下で、かつては損失とみなされていた間接原価が認識され、製品原価として配賦され始めた。（坂本藤良著、前掲書、103頁。）とはいえこの時期の間接原価の配賦は、恒常的・制度的なものではなくて臨時的な措置であり、原価概念も純粋な素価より漸次に間接原価の一部を含むそれへと過度期な状況にあったのである。（坂本藤良著、前掲書、104頁。）

間接原価の認識とその製品への配賦問題を含む原価計算の制度としての成立期は、一般的な見解によれば、産業革命後の時期とりわけ1870年代に求められる。（ex. A.C. Littleton, *Accounting Evolution*, 邦訳片野一郎「リトルトン会計発達史」437頁、片野註、D. Solomons., *the Historical Development of Costing, Studies in Costing*, 1952, p. 2.）とはいえ間接原価を含む全部原価の工場記録と複式簿記機構（損益計算機構）との結合は、独占が一般的に成立した時代したがってまた1870年代から1900年前後にいたる期間とみることも可能であろう。（坂本藤良著、前掲書、109頁。）例えば、既述の P. Garner の見解がそれである。（P. Garner, *ibid.*, p. 181, 邦訳、218頁。）何れの見解によるにせよ、少なくとも原価計算の制度的成立の経済的基盤は、独占の形成期或いはその一般的な成立であった。このような基盤の下で、制度としての原価計算は、第一に、独占体相互の企業維持・利潤獲得のためのカルテル価格の計算、独占と独占に対して競合するアウトサイダーとしての大企業にとって闘争価格の決定と企業存立のために不可欠となり、したがってまた「企業を閉鎖するよりもなおかつ有利な最低限の価格」（坂本藤良著、前掲書、119頁）の決定のための変動原価（variable cost）の計算もこの時期に既に要求され始めていた。第二に、独占成立期の下でも回避しえない競争と恐慌の下で企業家が直面する価格切下げ競争の激化と遊休設備の負担増は、原価切下げの努力、したがってまた製品の標準化・労働時間の延長と強化を要請し、原価の正確な恒常的把握を必要とした。第三に、企業規模の巨大化は、期間的な損益と資産有高を不明確にし、損益計算の精密化それ自体の要求が、原価計算の制度化を要請した。

（坂本藤良著、前掲書、119-121頁。）

(26)坂本藤良著、前掲書、94頁。封建制の崩壊期に複式簿記に先行するか或いはそれと並んで独自に生成しつつあった原価記録が、16世紀のマニファクチュア期に持分確定を伴う原価管理的要求により、生産工程の・内部的に複式簿記と結合(複式簿記と原価記録の実質的結合)(坂本藤良著、前掲書、91頁)して以来、資本利子は、どのように処理されてきたか。さしあたり、坂本藤良著「近代経営と原価管理」(有斐閣、昭和32年)を手掛かりに概観しよう。

資本利子とりわけ支払利子は、この時期まで「利潤の前払い」ではなくて概していわゆる損失として処理されてきたが、この時期より原価算入されるようになった。とはいえそのことは、必ずしも支払利子が間接原価として把握されたことを意味せず、従来損失として処理されてきた支払利子をそのまま直接原価として算入したに過ぎない。(坂本藤良著、前掲書、95頁。)資本利子とりわけ支払利子が間接原価として認識され製品に配賦されなかったのは、順調な資本主義の発展・残酷な労働時間の延長の下で資本家にとっては、固定資本に基づく間接原価は未だ重圧として感知されず、間接原価の配賦による原価切下げ要求がさほど切実ではなかったことによる。換言すれば、資本利子・減価償却費等、間接原価の配賦問題を生じたのは、固定資本の存在を前提とする近代的恐慌の結果、固定資本の存在それ自体が桎梏となる時期まで俟たなければならなかった。(坂本藤良著、前掲書、96頁。)資本利子とりわけ支払利子の重要性を高めたのは、産業革命以後機械化の進展に伴う固定資本の増加・そのための資本調達機構としての信用・株式会社制度の一般化であった。これを基礎に、資本利子問題は、単に支払利子問題としてのみならず広く投下資本利子問題として登場した。即ち固定資本の増加による巨額な資本の長期固定化は、資本家にとり、他者への貸付と同一な性質をもつものとして認識され、経営計算上、投下資本に対する仮想的な利子を計算要素として考慮するようになった。しかも株式制度の発展に伴う多数の無機能化株主層の創出は、資本の調達源泉とは無関係に、企業とりわけその機械・設備等に投下された資本に対する計算利子をも原価算入するという思考を生み出していった。(坂本藤良著、前掲書、96-97頁。)

久保田音二郎著「間接費会計論」(巖松堂書店、昭和16年、79-84頁)は、既にこのような資本利子原価算入是非論の台頭の経緯を資本利子算入是非論の生じた「客観的経済社会情勢」の問題として提起され、(1)資本利子の形相の変化(利潤の利子化の傾向と株式擬制資本価格の成立)、(2)資本固定化または生産機関の長期化に伴う利子費の増大(固定設備の増大に随伴する名目資本の固定化による利子或いは利子損失の固定的恒常的な犠牲の発生と資本回転の鈍化による利子額の増大)、(3)営利企業がその目的実現のために中間過程として

導入した、最終目的と相反する経営指導原理、(4)統一原価計算制度の運動の台頭を指摘していた。

(27)坂本藤良著、前掲書、95頁。

(28)坂本藤良著、前掲書、96頁。

(29)坂本藤良著、前掲書、96-97頁。

(30)坂本藤良著、前掲書、139頁、久保田音二郎著「間接費会計論」(巖松堂書店、昭和16年、165-170頁)。

(31)坂本藤良著、前掲書、137頁

(32)坂本藤良著、前掲書、169頁、吉田良三著「間接費の研究」大東書館、昭和15年、147頁。

(33)坂本藤良著、前掲書、177-183頁、吉田良三著、前掲書、87頁。

(34)坂本藤良著、前掲書、185-187頁。

(35)黒沢清著「原価会計論」千倉書房、昭和32年、39頁。

(36)久保田音二郎著「間接費会計論」巖松堂書店、昭和16年、104-147頁、根箭重雄著「会計理論の展開」有斐閣、昭和31年、146-153頁、根箭重雄著「保守主義会計の発現形態」ミネルヴァ書房、昭和36年、補論利子会計論の再吟味(233-276頁)を特に参照。

(37)黒沢清著「原価会計論」千倉書房、昭和32年、73頁。

(38)吉田良三著、前掲書、87-88頁。

(39)坂本藤良著、前掲書、188-189頁。

(40)森田哲爾・岡本清・中村忠編「会计学大辞典第四版」中央経済社、平成9年、319頁。

(41)坂本藤良著、前掲書、190頁。

(42)坂本藤良著、前掲書、192頁。

(43)坂本藤良著、前掲書、190頁。

(44)坂本藤良著、前掲書、197頁。

(45)坂本藤良著、前掲書、197-198頁。

(46)Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 60.

(47)Ilmar Roots, Varför ska kostnad vara en periodiserad utgift? Redovisningens grundbegrepp i historiskt perspektiv. I: Balans 6-7/1997, FAR Årgång 23, ss. 43-44.

(48)Lars A. Samuelson, *ibid.*, s. 54.

(49)Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 60.

(50)Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 7. 既述のように資本利子の原価算入是非論は、SISの1928年拡大委員会が、決着のつかない問題としてSISの1929年提案より

討議の対象より除外し、SISの1931年提案でも同様な取扱いをしたのであった。

⁽⁵¹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 7.

⁽⁵²⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 60.

⁽⁵³⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 61.

⁽⁵⁴⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 61.

⁽⁵⁵⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 61.

⁽⁵⁶⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 61.

⁽⁵⁷⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 61.

⁽⁵⁸⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, ss.60-61.

⁽⁵⁹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 61.

⁽⁶⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 61.

⁽⁶¹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 61.

⁽⁶²⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 61.

⁽⁶³⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 61.

⁽⁶⁴⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, ss. 61-62.

⁽⁶⁵⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 60.

⁽⁶⁶⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 61.

⁽⁶⁷⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, ss. 60-61.

⁽⁶⁸⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 60.

⁽⁶⁹⁾E. Gunnarsson, *ibid.*, s. 16、拙稿「スウェーデンにおける原価計算論研究の足跡：概観（1900年より1945年で）」明治大学短期大学紀要第65号1999年3月、171頁。

⁽⁷⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 62.

⁽⁷¹⁾A. ter Vehn, *ibid.*, s.62、拙稿「O. Sillenの貸借対照表評価原則論—その論理構造を中心として—」明治大学短期大学紀要第63号1998年3月、176-177頁。（ASEA社の事例。）

⁽⁷²⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, ss. 5-6, Ragner Liljeblad, *ibid.*, ss. 18-20.

⁽⁷³⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 9, Lars Engwall (rde.), [1995], *ibid.*, s. 112 följ.

⁽⁷⁴⁾Albert ter Vehnは、ASEA社（及びM.R. Ericssond社）対SKF社（及びVolvo社）の原価会計に関する対立の争点を、1930年のAWF-プラーネン（AWF-planen av år 1930）を援用（Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 18）しつつ両陣営の原価計算実務を分析することを通じて、両陣営の対立が、原理的・基本的な対立ではないことを明らかにした。その委細は、Albert ter Vehn, *ibid.*, II a. Standardiseringsfrågan och den kalkylerande bokföringen hos A.-B.

Volov, II b. Standardiseringsfrågan och den kalkylerande bokföringen hos A.-B. Svenska Kullagerfabriken (SKF.) , III. Standardiseringsfrågan och den kalkylerande bokföringen hos Allmänna Svenska Elektriska Aktiebolaget (ASEA) , IV. Standardiseringsfrågan och den kalkylerande bokföringen hos Telefon A.-B. L.M. Ericsson として公刊。

⁽⁷⁵⁾O. Sillén, Nyare balansvärderingsprinciper, uppl., 1. 1931, uppl., 10. 1970、拙稿「O. Sillén の貸借対照表評価原則論—その論理構造を中心として—」明治大学短期大学紀要第63号1998年3月、164-175頁。

⁽⁷⁶⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, II a. Standardiseringsfrågan och den kalkylerande bokföringen hos A.-B. Volov, II b. Standardiseringsfrågan och den kalkylerande bokföringen hos A.-B. Svenska Kullagerfabriken (SKF.)

⁽⁷⁷⁾Lars Engweall, [1995] , *ibid.*, ss. 111-118.

⁽⁷⁸⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, ss. 18-50. [II a. Standardiseringsfrågan och den kalkylerande bokföringen hos A.-B. Volov, II b. Standardiseringsfrågan och den kalkylerande bokföringen hos A.-B. Svenska Kullagerfabriken (SKF.) , III. Standardiseringsfrågan och den kalkylerande bokföringen hos Allmänna Svenska Elektriska Aktiebolaget (ASEA) , IV. Standardiseringsfrågan och den kalkylerande bokföringen hos Telefon A.-B. L.M. Ericsson]

⁽⁷⁹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 62., Leif H. Skare/Nils Västnäs/Sven-Erik Johansson, Industriell Kostnadsberäkning och redovisning, Norstedts, 7. uppl., 1969, s. 76.

⁽⁸⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 63.

⁽⁸¹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 63, Leif H. Skare/Nils Västnäs/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, ss. 78-79.

⁽⁸²⁾Leif H. Skare/Nils Västnäs/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 74.

⁽⁸³⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, ss. 64-65.

⁽⁸⁴⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 63.

⁽⁸⁵⁾Leif H. Skare/Nils Västnäs/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 74.

⁽⁸⁶⁾Leif H. Skare/Nils Västnäs/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 74.

⁽⁸⁷⁾Leif H. Skare/Nils Västnäs/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 74.

⁽⁸⁸⁾Leif H. Skare/Nils Västnäs/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 74.

⁽⁸⁹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 63, Leif H. Skare/Nils Västnäs/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 75.

⁽⁹⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 63.

- ⁽⁹¹⁾Leif H. Skare/Nils Västhaugen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 91.
- ⁽⁹²⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 63.
- ⁽⁹³⁾Leif H. Skare/Nils Västhaugen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 77.
- ⁽⁹⁴⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 67 och s. 77.
- ⁽⁹⁵⁾Leif H. Skare/Nils Västhaugen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 77.
- ⁽⁹⁶⁾Leif H. Skare/Nils Västhaugen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 77.
- ⁽⁹⁷⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 63.
- ⁽⁹⁸⁾Leif H. Skare/Nils Västhaugen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 77.
- ⁽⁹⁹⁾Albert ter Vehn は、確かにこの時期のスウェーデンの原価計算の標準化運動における ASEA 社（及び L.M. Ericsson 社）対 SKF 社（及び Volvo 社）との抗争をドイツの「AWF-プラネン」を念頭におきながらも、両陣営の勘定組織の関連を、10進法による勘定分類・勘定図形・記帳線を利用することによって、両陣営の対立が、原価計算実務の基本的な対立とはなっていないと主張した。（Albert ter Vehn, *ibid.*, Bilagor B-C: Kontorplanerna för den kalkylerande bokföringen hos Volvo och SKF, Bilagor D-E: Kontorplanerna för den kalkylerande bokföringen hos ASEA och L.M. Ericsson.）とはいえかれは、後の論者が指摘するように、原価概念を支出原価説をもって一貫して説明しようとした。そしてそれは、後輩の碩学 Nils Västhaugen に多大な負の遺産を残した。（Ilmar Roots, Varför ska kostnad vara en periodiserad utgift? Redovisningens grundbegrepp i historiskt perspektiv, I : Balans 6-7/1997, FAR Årgång 23, ss. 48-49. Nils Västhaugen の企業経済学の一環としての会計・財務問題に関する基本的な思考と足跡については、Lars Engwall (red.), [1995], *ibid.*, ss. 273-288を参照。
- ⁽¹⁰⁰⁾Leif H. Skare/Nils Västhaugen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 81.
- ⁽¹⁰¹⁾Leif H. Skare/Nils Västhaugen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 82.
- ⁽¹⁰²⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 62.
- ⁽¹⁰³⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 62.
- ⁽¹⁰⁴⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 62.
- ⁽¹⁰⁵⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 72, 増谷裕久著「減価償却会計」中央経済社、昭和42年、第3章及び第4章。
- ⁽¹⁰⁶⁾敷田禮二編著「新しい原価計算論」中央経済社、平成7年、25頁。
- ⁽¹⁰⁷⁾Lars A. Samuelson, *ibid.*, p. 55.
- ⁽¹⁰⁸⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, BilagA., SIS-förlaget av 1931 (Prov. standard), III
- ⁽¹⁰⁹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 62.

- ⁽¹¹⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.* s. 62.
- ⁽¹¹¹⁾Leif H. Skare/Nils Västthagen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 121.
- ⁽¹¹²⁾Leif H. Skare/Nils Västthagen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 121.
- ⁽¹¹³⁾Ragnar Liljeblad, *ibid.*, s. 30.
- ⁽¹¹⁴⁾Leif H. Skare/Nils Västthagen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 122.
- ⁽¹¹⁵⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 62.
- ⁽¹¹⁶⁾Leif H. Skare/Nils Västthagen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 120.
- ⁽¹¹⁷⁾Leif H. Skare/Nils Västthagen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 120.
- ⁽¹¹⁸⁾Leif H. Skare/Nils Västthagen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 120, Ragnar Liljeblad, *ibid.*, s. 31.
- ⁽¹¹⁹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 62., Leif H. Skare/Nils Västthagen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 120.
- ⁽¹²⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 62., 敷田禮二編著、前掲書、25頁。
- ⁽¹²¹⁾Ragnar Liljeblad, *ibid.*, ss. 32-33.
- ⁽¹²²⁾Leif H. Skare/Nils Västthagen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 123.
- ⁽¹²³⁾Leif H. Skare/Nils Västthagen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, ss. 59-60.
- ⁽¹²⁴⁾Leif H. Skare/Nils Västthagen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 246.
- ⁽¹²⁵⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 69 och s. 71
- ⁽¹²⁶⁾Leif H. Skare/Nils Västthagen/Sren-Erik Johansson, *ibid.*, s. 254. följ.
- ⁽¹²⁷⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 68.
- ⁽¹²⁸⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, Bilag A., SIS-förlaget av 1931 (prov. standard), III
- ⁽¹²⁹⁾Leif H. Skare/Nils Västthagen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, ss. 246-249.
- ⁽¹³⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.* s. 68.
- ⁽¹³¹⁾Palle Hansen (red.) , *Handbok i redovisning, Natur och Kultur*, 1971, s. 599.
- ⁽¹³²⁾Leif H. Skare/Nils Västthagen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 51.
- ⁽¹³³⁾Leif H. Skare/Nils Vasthagen/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, s. 51 och s. 232.
- ⁽¹³⁴⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 68.
- ⁽¹³⁵⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 68.
- ⁽¹³⁶⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 68.
- ⁽¹³⁷⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 68.
- ⁽¹³⁸⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 68.

⁽¹³⁹⁾本稿の1.1を参照。

⁽¹⁴⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 7.

⁽¹⁴¹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 65.

⁽¹⁴²⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 65.

⁽¹⁴³⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 69.

⁽¹⁴⁴⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 69, Lars Engwall (red.), *Föregångare inom företagsekonomin*, SNS Förlag, 1995, ss. 139-166, Lars Engwall (red.), *Företagsekonomin*, Studentlitteratur, Lund, 1980, s. 37, 拙稿「近代スウェーデンにおける原価計算論研究の足跡：概観(1900年より1945年まで)」明治大学短期大学紀要第65号1999年3月等。

⁽¹⁴⁵⁾Lars A. Samuelson, *ibid.*, p. 47.

⁽¹⁴⁶⁾Leif H. Skare/Nils Västnäs/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, ss. 30-31.

⁽¹⁴⁷⁾A. ter Vehn, *ibid.*, s. 69.

⁽¹⁴⁸⁾大即英夫・君塚芳郎・近藤禎夫・敷田禮二・中村美智夫・成田修身著「原価計算論」有斐閣、昭和47年、18頁、岡本清著「原価計算(四訂版)」国元書房、平成2年、537頁、津田直樹・宮本匡章編著、前掲書、27頁。

⁽¹⁴⁹⁾Lars A Samuelson, *ibid.*, p. 11. スウェーデンの場合私的企業の予算統制の問題は、1920年代に国家予算の策定に関連して抬頭したが、その問題が体系化するのには、1960年代に入ってからであった。(Las A. Samnelson, *ibid.*, p. 11.) Paulsson Frenckner, *Begrepp inom ekonomistyring: en översikt*, Studentlitteratur, Lund, 1983, s. 68 och ss. 84-85.

⁽¹⁵⁰⁾大即英夫・君塚芳郎・近藤禎夫・敷田禮二・中村美智夫・成田修身著、前掲書、300頁、*Ekonomisystem i Sverige—lite historia* (I: Las A. Samuelson, ed., *Ekonomi*, Stockholm Norstedts, 1978, s. 15.

⁽¹⁵¹⁾Lars A. Samuelson, *ibid.*, s. 65, Paulsson Frenckner, *ibid.*, s. 98.

⁽¹⁵²⁾Leif H. Skare/Nils Västnäs/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, ss. 255-257.

⁽¹⁵³⁾Paulsson Frenckmer, [1983], *ibid.*, ss. 44-46 och s. 92.

⁽¹⁵⁴⁾Paulsson Frenckner, [1978], *ibid.*, s. 13.

⁽¹⁵⁵⁾大即英夫・君塚芳郎・近藤禎夫・敷田禮二・中村美智夫・成田修身著、前掲書、261頁。

⁽¹⁵⁶⁾Leif H. Skare/Nils Västnäs/Sven-Erik Johansson, *ibid.*, ss. 51-52.

⁽¹⁵⁷⁾小林健吾著「原価計算総論」創世社、1996年、249頁。

⁽¹⁵⁸⁾敷田禮二編著、前掲書、111-114頁。

⁽¹⁵⁹⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 71.

⁽¹⁶⁰⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 71.

⁽¹⁶¹⁾S. Paul. Garner, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, 品田誠平・米田清貴・園田平三郎・敷田禮二共訳「原価計算の発展—1925年まで—」一粒社、昭和33年。例えばイギリスの T. Battersby の1878年の著作、E. Garcke/Fells の1887の共著、アメリカの H. Metcalfe の1885年の著作、H. Church の1901年の一連の論文等が公刊されている。

⁽¹⁶²⁾この間の文献史的な経緯については、特に早川豊著「工業会計発達史」(上・下巻) 森山書店、1974年を参照。

⁽¹⁶³⁾津曲直躬・宮本匡章著「原価計算の基礎知識」会計学基礎講座 5 中央経済社、昭和57年、9頁。

⁽¹⁶⁴⁾Albert ter Vehn, *ibid.*, s. 71.

⁽¹⁶⁵⁾Lars A. Samuelson, *ibid.*, p. 63.

⁽¹⁶⁶⁾Lars A. Samuelson, *ibid.*, p. 11.

⁽¹⁶⁷⁾Lars A. Samuelson, *ibid.*, p. 11.

⁽¹⁶⁸⁾Lars A. Samuelson, *ibid.*, p. 84. 「M-プラーネン」の弾力的な特徴については、拙稿「スウェーデンにおける近代会計学の形成—概観(1900年より1945年まで)—」(3)、明治大学短期大学紀要第60号1997年1月、147-174を参照。なおこれに関わる諸文献もこの拙稿(2)に記載している。

— むすびに —

近代スウェーデンにおける1920年代より1930年代中葉にかけて展開された原価計算の標準化運動は、同国が第1次世界大戦の勃発を契機とする戦中・戦後インフレーションに続く戦後恐慌とその後の長引く不況の後、多大な代償を支払って実現した1924年の金本位制への復帰を契機として、1929年恐慌の到来まで行われた徹底した産業合理化運動の一環であった。

この時期の産業合理化運動の背後にあったのは、戦後の新しい政治的・経済的な国際秩序の下で、同国の輸出産業が国際的な価格圧力を中心とした激しい国際競争に晒され、既にこの時期には低落傾向を顕著

にしていた農業部門さえも含めて、同国のあらゆる産業部門での1920年代半ばより増強・増幅される価格に対する国際的な圧力の下で、如何にして大半の産業部門の利潤率の低下傾向を阻むかという問題であった⁽¹⁾。そこより1920年代中葉の産業合理化運動は、概して輸出品のコスト削減による輸出強化を主たる目標としていた⁽²⁾。1920年代の、短く、そして構造的な失業問題を内在していた「繁栄」は、このような産業合理化運動の上に成立していた⁽³⁾。

既述のように1923年の H. Roy Schultz の私的な提案に始まり、SIS の1931年提案（「暫定的な基準」）を経て STF の1934年基礎プラン（公布は1936年）に到る原価計算の統一的な用語と処理手続きの確立という一連の動向は、原則的には、原価計算の目的として価格設定目的を措定し、そのための総原価計算の枠組みを維持した。とはいえこれらの動向は、原価計算の価格設定目的と総原価計算の枠組みを前提としながらも、原価計算の原価管理目的をも重視し、原価計算に価格変動及び操業度の変動が及ぼす影響を排除するということを最も中心的な問題として執拗にまで問いつづける形をとりつつ、少なくとも標準原価計算の思考とその処理方式の原理に実質的には踏み込んでいた。同国で標準原価計算の問題が、予算統制の問題にまで結びつくのは、少なくとも1930年代に入ってからであった⁽⁴⁾。同時にまたこの過程は、資本利子の原価算入論の是非論や減価償却費問題の処理問題についての討議を重ねる中で、第1次大戦以後の新しい国際的な政治・経済・社会秩序の中でますます増大する固定費の圧迫を指摘し、CVP 分析・直接原価計算等の問題も示唆していた。もとよりこの一連の過程は、制度としての原価計算の問題を具体的に定式化することはできなかった。それは、STF の1934年基礎プランの公布（1936年）以後開始し、1940年代前半に提唱される「M-プランネン」の形成まで俟たなければならなかった。

伝統的な見解によれば、財務会計と管理会計とは、会計の二大領域であり、管理会計の二大基軸は、標準原価計算と予算統制である。近代ス

ウェーデンにおける1920年代より1930年代中葉にかけての原価計算の標準化運動は、その点よりみれば、既に管理会計の形成への起点となった。現代的な見解によれば、管理会計は、一般に業績管理会計と意思決定会計の領域に大別される。同国のこの時期の原価計算の標準化運動は、少なくとも標準原価計算及びCVP分析・直接原価計算の思考を示唆していたという点では、業績管理会計の主要問題に、稚拙ながら、踏み込みつつあったともいえる。

この運動は、その限り、1920年代より30年代中葉にかけて同国の経済・産業・企業の要請にしたがって提起されたきた様々な会計問題と相俟って、この時期の会計問題の全体像を展望する上で、重要な一つの柱となるように思われる。

この運動が、1929年の大恐慌を契機としてスウェーデンが「組織化された資本主義」・スウェーデン的な混合経済の形成にとってどのような現実的な機能を果たすかという問題は、これまで模索してきたこの時期の様々な会計問題を含めて、改めて総合的に問われるべきであろう。一言だけいえば、スウェーデンの混合経済体制は、一方では貿易立国として、原則として自由な国際市場と私的企業の経済活動の利潤動機を最大限に支援しながら、他方では個人としての人間の基本的な人権として富と所得の平等化を可及的に実現することを志向する。その手法は、社会資本の充実や社会保障の整備であり、その財源は、主として企業課税であり、企業課税の源泉は、企業利潤であろう。この点より本稿で問題としてきた原価計算の標準化運動が、少なくとも利潤率の低下傾向を阻み国際競争力を強化することを目的として展開され、その過程でかかる私的企業の内部的な経営管理の領域に役立つ管理会計論の展開の契機を含んでいたということに注目して、本稿を閉じたいと思う。

〈注〉

⁽¹⁾拙稿「スウェーデンにおける近代会計学の形成概観（1900年より1945年ま

で) 一」(2)、明治大学短期大学紀要第59号1996年3月、132頁。

⁽²⁾G.A. Montgomery, *ibid.*, pp. 237-239.

⁽³⁾この時期の産業合理化運動の委細は、拙稿「スウェーデンにおける近代会计学の形成—概観(1900年より1945年まで) 一」(2)、明治大学短期大学紀要第59号1996年3月を参照。

⁽⁴⁾Lars A. Samuelson, *ibid.*, p. 11.